

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES**

**APLICACIÓN DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE
TRIBUTACIÓN ENTRE ECUADOR Y EL REINO DE ESPAÑA A
TRAVÉS DE CASOS PRÁCTICOS.**

**TRABAJO DE TITULACIÓN DE GRADO PREVIA LA OBTENCIÓN
DEL TÍTULO DE INGENIERO EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA,
CPA**

**ANDRÉS FERNANDO CARRERA MANCHENO
DIRECTOR: CPA ING. COM. W. ARMANDO LITUMA D. MGTR**

QUITO, NOVIEMBRE 2014

DEDICATORIA

Abuelito este trabajo es para ti, sé que estarías orgulloso y aunque ahora no lo pueda escuchar de ti, será hasta nuestro próximo abrazo.

AGRADECIMIENTO

Estaré eternamente agradecido contigo mamá porque no hay persona más sacrificada y entregada a sus hijos que tú. Has sido mi ejemplo, mi guía y mi confidente durante toda mi vida y me has hecho quién ahora soy, todos mis logros son tuyos.

A Armandito por inspirar en mí el interés por esta materia desde el primer día de clases, y por todo el invaluable tiempo y conocimiento que ha compartido conmigo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN, 1

1. INTRODUCCIÓN A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL, 2

1.1 LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, 2

1.1.1 Doble imposición jurídica internacional, 4

1.1.2 Doble imposición económica internacional, 6

1.1.3 Medidas para eliminar la doble imposición internacional, 7

1.1.3.1 Soluciones unilaterales, 7

1.1.3.2 Soluciones bilaterales, 10

1.1.3.3 Soluciones multilaterales, 12

1.2 EL MODELO OCDE, 12

1.2.1 Antecedentes históricos, 13

1.2.2 Utilización del convenio, 15

1.3 LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN, 16

1.4 PREÁMBULO AL CONVENIO SUSCRITO ENTRE ECUADOR Y ESPAÑA, 18

1.4.1 Establecimiento permanente, 21

2. REQUISITOS Y PROCEDIMIENTOS, 23

2.1 CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL, 24

2.2 CERTIFICADOS DE PERTINENCIA DE GASTOS, 31

2.3 LEGALIZACIÓN DE DOCUMENTOS, 34

3. APLICACIÓN DEL CONVENIO SUSCRITO ENTRE ECUADOR Y ESPAÑA, 39

3.1 RENTAS INMOBILIARIAS (ARTÍCULO 6), 39

3.2 BENEFICIOS EMPRESARIALES (ARTÍCULO 7), 43

3.3 NAVEGACIÓN MARÍTIMA Y AÉREA (ARTÍCULO 8), 47

3.4 EMPRESAS ASOCIADAS (ARTÍCULO 9), 49

3.5 DIVIDENDOS (ARTÍCULO 10), 50

3.5.1 Dividendos pagados desde Ecuador hacia España, 50

3.5.2 Dividendos recibidos en Ecuador provenientes de España, 53

3.6 INTERESES (ARTÍCULO 11),	54
3.7 CÁNONES O REGALÍAS (ARTÍCULO 12),	61
3.8 GANANCIAS DE CAPITAL (ARTÍCULO 13),	68
3.9 TRABAJOS INDEPENDIENTES (ARTÍCULO 14),	70
3.10 TRABAJOS DEPENDIENTES (ARTÍCULO 15),	75
3.11 MIEMBROS DE CONSEJOS O DIRECTORIOS (ARTÍCULO 16),	78
3.12 ARTISTAS Y DEPORTISTAS (ARTÍCULO 17),	78
3.13 PENSIONES (ARTÍCULO 18),	83
3.14 FUNCIONES PÚBLICAS (ARTÍCULO 19),	84
3.15 ESTUDIANTES (ARTÍCULO 20),	85
3.16 PROFESORES (ARTÍCULO 21),	87
3.17 OTRAS RENTAS (ARTÍCULO 22),	90
3.18 PATRIMONIO (ARTÍCULO 23),	91
4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES,	93
4.1 CONCLUSIONES,	93
4.2 RECOMENDACIONES,	95
BIBLIOGRAFÍA,	97
ANEXOS,	100

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1: Convenios Vigentes, 17
Cuadro 2: Ejemplo artículo 6, 42
Cuadro 3: Ejemplo artículo 7, 46
Cuadro 4: Tabla de amortización artículo 11, 58
Cuadro 5: Ejemplo artículo 11, 60
Cuadro 6: Primer ejemplo artículo 12, 66
Cuadro 7: Segundo ejemplo artículo 12, 67
Cuadro 8: Ejemplo artículo 14, 74
Cuadro 9: Ejemplo artículo 21, 90

RESUMEN EJECUTIVO

En la actualidad debido al fenómeno de globalización vivido en todo el planeta, las empresas no se limitan a operar dentro de un país y llegan a servir a varios países e incluso a regiones enteras; las transacciones comerciales, transferencias financieras y los negocios en sí, han llegado a darle un gran realce e impacto al tema de la fiscalidad internacional, esta realidad ha motivado el presente trabajo de titulación.

El estudio inicia con un recorrido a través de la casuística relacionada con la doble imposición internacional, tema que es tratado en el primer capítulo. En este capítulo se observan los diferentes tipos de doble tributación que se pueden presentar cuando se realizan transacciones o se mantienen relaciones comerciales internacionales. Además aquí se presentan los diferentes tipos de soluciones que existen, las mismas que pretenden de alguna manera remediar este fenómeno conocido como doble tributación internacional.

Para complementar el primer capítulo se analiza a fondo el Modelo de Convenio creado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para evitar la doble imposición fiscal en materia de Impuesto a la Renta y sobre el Patrimonio, el mismo que es utilizado como base para la negociación y firma de la mayoría de Convenios de este tipo firmados y vigentes a nivel mundial. Este capítulo concluye con un preámbulo al Convenio firmado entre Ecuador y España que revisa los primeros artículos de este convenio destacando los aspectos más importantes.

En un capítulo siguiente se presenta a detalle toda la información relacionada con los requisitos establecidos por la legislación ecuatoriana que son imprescindibles al momento de acogerse a las disposiciones presentadas en el Convenio, los temas tratados incluyen los certificados de pertinencia de gastos y de residencia fiscal y la legalización de estos documentos.

El tercer capítulo es el núcleo de esta investigación, en éste se realiza un análisis individual de cada uno de los artículos que presentan un tratamiento para los diferentes tipos de rentas abarcados por el Convenio. Este análisis incluye casos prácticos de aplicación que aclaran el procedimiento a seguir y muestran el beneficio económico que se puede obtener como resultado.

Finalmente, en las conclusiones se plantea un modelo matemático que permite a los contribuyentes determinar con exactitud cuál es el efecto financiero que se produce al aplicar el Convenio para los diferentes casos y de este modo permite tomar una decisión en cuanto a la conveniencia de aplicar el Convenio o de no hacerlo, tomando en cuenta las repercusiones que esta decisión tendrá en la participación laboral, el impuesto a la renta y por ende en la línea final del balance de situación financiera.

INTRODUCCIÓN

El estudio pretende realizar un análisis a fondo de los artículos presentados en el Convenio para Evitar la Doble Imposición firmado entre la República del Ecuador y el Reino de España. Una parte muy importante de este estudio consiste también en detallar a fondo todos los requisitos que se deben cumplir para poder acogerse efectivamente a todas las disposiciones encontradas en los artículos.

Cada artículo del Convenio presenta el tratamiento que deben recibir los diferentes tipos de rentas; el análisis que se realiza es individual para cada artículo y presenta un caso práctico en el que se ejemplifica la aplicación de las disposiciones presentadas en el artículo, así como, en los casos que aplica, el beneficio económico obtenido fruto de la correcta aplicación de dichas disposiciones.

A manera de conclusión se presenta un modelo matemático que permite a los contribuyentes determinar el valor exacto de ahorro efectivamente alcanzado a través de la aplicación de los diversos artículos tomando en cuenta los gastos en los que tendrán que incurrir para cumplir con las disposiciones impuestas en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento. Todos los cálculos consideran el efecto causado por los gastos en el Impuesto a la Renta y en la participación laboral vigentes en Ecuador.

1. INTRODUCCIÓN A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

“Una de las consecuencias de la globalización internacional es el fenómeno de la doble imposición paralelo a la manifestación de figuras elusivas o evasivas. Frente a estos fenómenos, los convenios para combatir la Doble Imposición se convierten en instrumentos de gran importancia” (Vallejo & Maldonado).

1.1. LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En la actualidad y debido al fenómeno de globalización vivido en todo el planeta, las empresas no se limitan a operar dentro de un país y llegan a servir a varios países e incluso a regiones enteras; las transacciones comerciales, transferencias financieras y los negocios en sí, han llegado a darle un gran realce e impacto al tema de la fiscalidad internacional. Esto lo confirma el Econ. Miguel Ruiz Martínez en sus comentarios a los Apuntes de Fiscalidad Internacional del Econ. Marlon Manya Orellana: “El comercio internacional es, sin duda, uno de los elementos que determina el desarrollo económico de un país; en ese contexto, la tributación de las rentas que se derivan de las operaciones internacionales adquiere una gran importancia.” (Manya Orellana, 2009)

Las transacciones comerciales internacionales pueden asumir relevancia impositiva con referencia a varios Estados, originando así un potencial conflicto de doble imposición

internacional. Según la definición normalmente adoptada, la doble imposición, se configura cuando dos o más Estados aplican tributos similares sobre un mismo contribuyente, respecto al mismo hecho imponible y por un mismo período fiscal.

Es precisamente el fenómeno de doble tributación o doble imposición jurídica el que originó que los Estados puestos en conflicto en el ámbito tributario, buscaran distintas formas o medidas de solución, proveyendo para tal efecto, en términos generales, un crédito fiscal o una exención, e incluso, en la actualidad una combinación de ambos, para no gravar más de una vez una misma fuente de riqueza.

Al analizar las relaciones económicas entre dos o más países distintos nos encontramos con que la principal contrariedad ocasionada en este tipo de relaciones internacionales es la doble imposición tributaria, así lo describe el economista Manya en su obra sobre fiscalidad internacional: “La concurrencia sobre el mismo contribuyente o sobre los mismos hechos de naturaleza económica de las legislaciones tributarias internas de dos o más jurisdicciones fiscales plantea prácticamente [en] la totalidad de los casos, situaciones de doble imposición”. (Manya Orellana, 2009)

Al tratar estas anomalías es pertinente separarlas en dos clases diferentes que dan lugar a situaciones de doble tributación internacional:

- La doble imposición jurídica, que resulta de una doble imposición a la misma persona por el mismo concepto y durante el mismo período.

- La doble imposición económica, que resulta de la afectación a dos personas distintas tratándose de la misma renta.

1.1.1. Doble imposición jurídica internacional

Cuando una misma persona resulta gravada por más de una vez por el mismo hecho generador y durante el mismo período se considera que se trata de un caso de doble imposición jurídica internacional. Este fenómeno ocurre principalmente cuando existen principios de tributación diferentes:

- Por un lado por el principio de residencia o personalista, los residentes de un estado tributan por su renta mundial sin que importe cual haya sido el lugar en el que se generó;
- Por otro lado por el principio de fuente o territorialidad, se tributa independientemente en el lugar en el que se haya obtenido la renta.

Es importante mencionar que aun tomando un criterio determinado de los citados arriba, se pueden encontrar discrepancias en cuanto a la definición del criterio adoptado. A pesar de que generalmente las legislaciones de los estados, que adoptan el criterio personalista o de residencia, consideran a la residencia como el punto determinando en la aplicación del impuesto, es posible que por la diferente definición de los elementos constitutivos de la residencia que pueden tener las

diferentes legislaciones, se produzcan supuestos de doble residencia. Un ejemplo de este caso son los siguientes dos criterios de definición de residencia:

- El lugar de realización de la actividad de la que provienen las rentas
- La ubicación de la fuente en el lugar de residencia de quien paga por las rentas

Para Carlos López Espadafor una solución a este fenómeno que permita conseguir una óptima seguridad jurídica eliminando las interpretaciones consiste en: "...cuando la ley tributaria utiliza el término residencia, defina en qué sentido lo hace, determinando el contenido del mismo. Debemos tener en cuenta que de la concurrencia de la condición de residencia depende la aplicación o no de un régimen impositivo..." y "...así es necesario buscar la máxima precisión en la definición del concepto de residente a efectos de cada tributo." (López Espadafor, 1995)

Por este motivo tanto el Modelo de Convenio Tributario sobre la renta y sobre el patrimonio emitido por la OCDE, como la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, incluyen en su primer capítulo la información sobre el ámbito de aplicación del convenio, que detalla las personas y los impuestos comprendidos; y en su segundo capítulo las definiciones que rigen al convenio, tanto las generales, como las definiciones que catalogan a una persona como residente o que ubican a su establecimiento permanente.

Es importante mencionar que el término “persona” utilizado en ambos modelos de convenio se refiere tanto a las personas físicas, como a las sociedades y a todo tipo de agrupación de personas; por lo que los principios de residencia y establecimiento permanente se aplican para todos ellos.

1.1.2. Doble imposición económica internacional

La doble imposición económica internacional se produce cuando un mismo hecho económico, por ejemplo un ingreso, es gravado por dos o más administraciones tributarias diferentes durante el mismo período pero en manos de diferentes sujetos pasivos. Este fenómeno ocurre con frecuencia en los grandes grupos corporativos internacionales.

Por ejemplo cuando una filial del grupo somete sus utilidades al impuesto por beneficios del país en el que opere y posteriormente la casa matriz someta nuevamente esos mismos beneficios al pago de impuestos en su país de residencia (distinto del primero) cuando los reciba a través de dividendos o por el simple hecho de consolidar estados financieros para reportar los beneficios totales del grupo económico.

Este fenómeno se ha visto con más frecuencia desde que las administraciones tributarias han reaccionado con el fin de corregir la mala distribución de los beneficios entre las partes de un grupo económico situadas en diferentes estados; esta mala distribución ha sido causada por las políticas de fijación de precios

preferenciales aplicadas para las transacciones entre empresas del mismo grupo, las cuales no se aplicarían si se tratara de relaciones comerciales con una empresa independiente al grupo.

Si bien las distintas legislaciones y tratados internacionales han prestado mayor atención a la doble imposición internacional jurídica, actualmente la preocupación por el fenómeno de doble imposición económica es creciente; por un lado a través de la regulación de las tarifas establecidas para transacciones entre partes relacionadas por parte de los principios de plena competencia que se vienen incluyendo cada vez más en las legislaciones tributarias de los países; y por otro lado la cooperación entre diferentes estados en busca de alcanzar acuerdos que sean de beneficio mutuo y que eliminen el fenómeno de doble imposición para fomentar las relaciones comerciales.

1.1.3. Medidas para eliminar la doble imposición internacional

Existen varios mecanismos utilizados con el fin de eliminar la doble tributación internacional, que se convierten en soluciones de distintas modalidades:

1.1.3.1. Soluciones Unilaterales

Por medio del mecanismo de exención la legislación de un estado exime, a las rentas que sean provenientes del exterior y que hayan tributado en el

país en el que se hayan generado, de volver a tributar cuando se transfieren los beneficios al residente del último estado.

En el caso de Ecuador este principio se aplica por medio del artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que expide el tratamiento sobre las rentas del extranjero, manifestando lo siguiente:

Art. 49.- Tratamiento sobre rentas del extranjero.- Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

Existe también el mecanismo de imputación o crédito fiscal, bajo el cual el estado de residencia grava la renta global, considerando también las rentas externas a las obtenidas exclusivamente dentro del estado de residencia de la persona. Bajo este mecanismo el fenómeno de la doble imposición se resuelve a través de un crédito fiscal obtenido por los pagos ya realizados en el exterior por concepto del impuesto que se está generando nuevamente. Dicho crédito fiscal se deducirá del nuevo impuesto determinado.

En Ecuador este mecanismo también es utilizado pues la normativa tributaria así lo permite, sin embargo es aplicable solamente para las rentas obtenidas en regímenes fiscales de menor imposición, puesto que en regímenes de igual o mayor imposición las rentas están exentas; el

artículo 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su literal b) expresa lo siguiente:

b) Salvo los casos determinados en este artículo, en el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de países donde dichas rentas no hayan sido sometidas a gravamen, éstas formarán parte de la renta global para el cálculo del impuesto, constituyéndose el impuesto pagado, de haberlo, en crédito tributario (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

Para determinar qué Estados son considerados regímenes preferentes o de menor imposición el Servicio de Rentas Internas, a través de la resolución No. NAC-DGER2008-0182 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 285 del 29 de febrero de 2008, emite los lineamientos a tomar en cuenta (Servicio de Rentas Internas, 2008). El artículo 3 de la resolución en cuestión manifiesta lo siguiente:

Art. 3.- Sin perjuicio de lo señalado en los artículos 2 y 4 de esta Resolución, se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno (Servicio de Rentas Internas, 2008).

En consecuencia tomando en cuenta la tarifa vigente desde el 2013 para el impuesto a la renta de sociedades, del 22%, las rentas obtenidas en

estados en los que la tarifa de impuesto a la renta sea menor al 13.2% formarán parte de la base imponible y se someterán al impuesto ecuatoriano, con la característica adicional de que el impuesto que se haya pagado anteriormente en el régimen de menor imposición constituirá un crédito tributario de impuesto a la renta en Ecuador.

1.1.3.2. Soluciones Bilaterales

Las soluciones bilaterales consisten en acuerdos alcanzados entre dos administraciones tributarias que buscan eliminar las discordancias, ya sea por haber adoptado criterios de asignación diferentes en cuanto a los tributos o por diferir en las definiciones de los elementos que intervienen en la tributación; de modo que se elimine la doble imposición ocasionada.

Es posible aplicar esta solución por medio de la utilización de convenios para evitar la doble tributación; este tipo de solución bilateral permite distribución de las atribuciones impositivas entre los países en conflicto. Este tipo de acuerdos pretenden además ser instrumentos de apoyo en la lucha contra la evasión fiscal.

Los convenios para evitar la doble imposición están enfocados principalmente en evitar la doble tributación en los impuestos referentes a la renta o al patrimonio. Para el caso ecuatoriano, los convenios

firmados afectan únicamente al impuesto a la renta debido a que no existe un impuesto que grave al patrimonio.

Las Naciones Unidas y la OCDE en aras de facilitar la negociación y elaboración de convenios para evitar la doble tributación, han elaborado modelos de dichos convenios; dentro de dichos modelos se separan los tipos de rentas tratados por artículos, además se incluyen varias recomendaciones, comentarios y criterios a seguir en las negociaciones y aplicación de los convenios.

A pesar de que las situaciones y casos que pretenden ser resueltos por los convenios son muy variados, existe una característica en común que es eliminar los escenarios de doble tributación; los mismos que son muy complejos de solucionar por medio de medidas unilaterales tomadas por las administraciones tributarias de cada país. Algunos ejemplos de los casos en los que se presentan este tipo de situaciones son los siguientes:

- Los criterios incluidos en las legislaciones de los distintos estados difieren en cuanto a la determinación del sujeto pasivo provocando que la misma persona tribute en dos administraciones fiscales distintas.
- El criterio difiere en cuanto a la ubicación de las fuentes de las que proviene la renta, de modo que los mismos beneficios se gravan en dos administraciones fiscales diferentes.

1.1.3.3. Soluciones Multilaterales

Este tipo de soluciones atacan a la singularidad de la doble imposición a través de convenios desarrollados por varios estados que comparten características comunes, por ejemplo países dentro de una misma área geográfica, con objetivos o dificultades comunes; que acuerdan reformar en conjunto sus legislaciones para homogenizar una solución a los problemas fiscales en común.

Un ejemplo claro de este tipo de alternativa aplicada con el enfoque de evitar la doble imposición, es el convenio firmado entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, de la que Ecuador es parte. Los artículos contenidos en este documento se rigen en las transacciones mantenidas entre los siguientes países: Bolivia, Colombia, Perú y Ecuador.

1.2 EL MODELO OCDE

La OECD por sus siglas en inglés (Organisation for Economic Cooperation and Development) que traducido al español es la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es un “foro en el que las administraciones tributarias de varios países trabajan en conjunto con el objetivo de resolver las cuestiones que surgen producto de la globalización, principalmente relacionadas a temas medioambientales,

económicos y sociales.” (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2010)

A través de este foro las administraciones tributarias de los países que son miembro cuentan con un marco para comparar sus experiencias, resolver problemas comunes, determinar las prácticas correctas y coordinar las políticas nacionales e internacionales.

Los países miembro de la OCDE son: son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía; La Comisión Europea también participa en los trabajos de la OCDE. (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2010)

1.2.1. Antecedentes históricos

Los esfuerzos en materia de doble imposición internacional se iniciaron varios siglos atrás. El primer hito en esta temática se presenta en el año de 1928 cuando se estableció el primer modelo de convenio bilateral que sirvió de base para la creación de los modelos de convenio de México, en el año de 1943 y el de Londres en 1946, en cuyos principios se inspiraron los 70 convenios que tenían firmados en 1955 los actuales países miembro de la OCDE; sin embargo la aceptación recibida por los modelos mencionados no llegó a ser unánime en

ningún momento, e incluso existían divergencias considerables y vacíos en otros temas relevantes.

El volumen creciente de transacciones realizadas a nivel internacional muestra con mayor claridad la importancia establecer lineamientos para evitar la doble tributación internacional. Ante este reconocimiento la OCDE a través de su Comité Fiscal, emprendió la tarea de elaborar un proyecto de convenio que remediara los problemas de doble imposición que enfrentaban sus miembros al mantener transacciones internacionales; y es así que en 1963 emiten un documento titulado: “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”.

Siendo conscientes de la rápida y constante evolución de los negocios globalizados, se dejó prevista la posibilidad de una nueva revisión del documento que se adapte a los nuevos niveles de complejidad en las transacciones realizadas internacionalmente; es así que en 1977 se realiza en Paris la publicación del nuevo “Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Capital”.

Tomando en cuenta que en la década de los sesenta y setenta existieron cambios importantes motivados por la globalización y evolucionó la forma de hacer negocios, es de esperarse que estos cambios se vivieron con más fuerza en las décadas siguientes, especialmente debido a los avances tecnológicos que empezaron a incrementaron exponencialmente; es así que la OCDE a través de su comité de asuntos fiscales opta por una nueva modalidad de actualización, la cual

no espera a realizar una revisión completa del modelo sino que va realizando reformas parciales conforme sea necesario.

Este antecedente dio paso a que en 1992 se publique una versión del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables la cual recogía todas las observaciones y recomendaciones planteadas hasta la fecha y mantenía apertura para las revisiones parciales futuras que fueran necesarias, este hecho además marcó el inicio de una nueva postura de la OCDE que escuchaba a países no miembros que tenían convenios firmados con una influencia significativa del modelo planteado por la OCDE y desde 1997 considero sus posturas al momento de realizar revisiones al modelo.

1.2.2. Utilización del convenio

Desde su primera versión el modelo introducido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ha tenido gran acogida entre los países suscribientes de convenios internacionales, cuya finalidad es evitar la doble imposición fiscal, por lo que se puede resumir la relevancia adquirida por este modelo en tres aspectos:

- Por parte de los países que forman parte de la OCDE existe un grado sumamente alto de utilización del Convenio en cuestión al momento de elaborar sus propios convenios bilaterales.

- En las negociaciones realizadas entre países miembros con no miembros también se utiliza el modelo como un documento de referencia, e incluso en las negociaciones entre países no miembros.
- Debido a la aceptación mencionada en los dos puntos anteriores, el modelo de convenio tiene un ámbito de aplicación mundial y por este motivo los comentarios que se incluyen dentro de él se han convertido en una guía muy utilizada de referencia para la aplicación e interpretación de las disposiciones contenidas en el convenio.

El modelo de convenio es de aplicación para todas las personas residentes en uno o ambos Estados suscribientes, entiendo como persona, tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas o cualquier otro tipo de asociación. Los impuestos que se tratan dentro del modelo de convenio son los que gravan las rentas y el patrimonio. El ámbito de aplicación se describe dentro del primer artículo del convenio, mientras que los impuestos tratados se mencionan dentro del segundo artículo.

1.3 LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Los convenios de doble imposición son tratados internacionales que contienen medidas, acordadas por dos o varios países, para que sus ciudadanos eviten verse afectados por efectuar una doble tributación generada por las transacciones comerciales que mantengan.

El Estado Ecuatoriano, hasta la fecha de elaboración de esta investigación, tiene dieciséis convenios en vigencia para evitar la doble tributación (Soto J., 2014:44) trece de los cuales se encuentran suscritos directamente con otro estado, es decir cada uno de estos convenios es de aplicación únicamente entre Ecuador y el otro estado celebrante, dentro de este grupo se encuentre el convenio suscrito con España.

Adicionalmente existe un convenio suscrito entre Ecuador y la Comunidad Andina de Naciones (CAN) que se expidió a través de la Decisión 578 y que se encuentra vigente.

A continuación un listado de los convenios firmados ordenados cronológicamente:

Cuadro 1: Convenios Vigentes

Número	País	Año
1	Argentina*	1983
2	Alemania	1987
3	Brasil	1988
4	Italia	1990
5	Francia	1992
6	España	1993
7	Suiza	1995
8	Rumania	1997
9	México	2000
10	Canadá	2002
11	Chile	2004
12	Bélgica	2005
13	CAN	2006
14	Uruguay	2012
15	Corea del Sur	2013
16	China	2014

(*) Convenio aplica únicamente para efectos de transporte aéreo

Fuentes: - Soto, J. (2014) Convenios para evitar la doble imposición. Deloitte.

- Manyá Orellana, M. (2009). Apuntes de Fiscalidad Internacional. GRIDE.

Elaboración: Andrés Carrera M.

Existen además acuerdos que se encuentran en proceso de negociación o ratificación y no han entrado en vigencia; dentro de este grupos de países se encuentran los convenios para evitar la doble tributación con los países siguientes: Indonesia, Singapur y Qatar.

1.4 PREÁMBULO AL CONVENIO SUSCRITO ENTRE ECUADOR Y ESPAÑA

Celebran, el día 20 de Mayo de 1991, entre la República del Ecuador y el Reino de España, el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio entre la República del Ecuador y el Reino de España.

Posteriormente mediante Resolución Legislativa sin numeración, se aprueba el convenio, el día 28 de Noviembre de 1991; dicha aprobación fue publicada en el Registro Oficial número 822. Mediante el decreto ejecutivo No. 3005, que fue publicado en el registro oficial 862 el día 28 de Enero de 1992 se ratifica el convenio celebrado previamente.

Finalmente el Gobierno de la República del Ecuador, representado por su Ministro de Relaciones Exteriores, Diego Cordovez y el Gobierno del Reino de España, representado por su Ministro de Asuntos Exteriores, Francisco Fernández Ordóñez, acuerdan suscribir el convenio para evitar la doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el patrimonio, al tenor de las cláusulas que se enuncian dentro del texto legal. El convenio objeto de este trabajo de investigación se encuentra vigente y fue publicado en el Registro Oficial con el número 253 el día 13 de Agosto de 1993.

A partir de su fecha de publicación en el Registro Oficial este convenio entró en vigencia y sus beneficios pueden ser aprovechados por las personas naturales o jurídicas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes. El convenio se aplica para los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema de su determinación.

Específicamente el convenio se aplicará a los siguientes impuestos, denominados dentro del cuerpo legal como “impuesto español” o “impuesto ecuatoriano”:

- El impuesto español sobre la renta de las personas físicas,
- El impuesto español sobre sociedades,
- El impuesto español sobre el patrimonio,
- El impuesto ecuatoriano sobre la renta de las personas naturales, y
- El impuesto ecuatoriano sobre la renta de las sociedades.

Dentro del mismo artículo segundo, el cual trata los impuestos comprendidos, se incluye un numeral que indica que el convenio será de aplicación también para los impuestos de “naturaleza idéntica o análoga” que se establezcan después de que se haya firmado y ratificado el convenio.

El convenio en su artículo tercero presenta varias definiciones para términos que pueden interpretarse de manera diferente, al igual que en el modelo de convenio presentado por

la OCDE en el convenio firmado por Ecuador y España el término “persona” comprende a todas las personas tanto físicas o naturales, como las sociedades y cualquier otro tipo de agrupación de personas. De igual manera el término “nacional” comprende a todas las personas físicas con la nacionalidad de un estado contratante y a todas las sociedades y asociaciones que se hayan constituido en un estado contratante.

Las autoridades competentes designadas por los estados contratantes son las siguientes: para Ecuador, el Ministro de Finanzas y Crédito Público y el Director General de Rentas; para España el Ministro de Economía y Hacienda o su representante autorizado.

En cuanto a la residencia o domicilio, el artículo quinto del convenio objeto de esta investigación expresa lo siguiente:

(...) la expresión “residente de un Estado Contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de dicho Estado, esté sujeta a imposición en el por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o de administración efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

Adicionalmente en el caso de que una persona natural fuera residente de ambos estados contratantes se plantean varios escenarios distintos en el que se resolverá este caso tomando en consideración la vivienda permanente de la persona, el nivel de relaciones personas y económicas en cada estado, su vivienda habitual, su nacionalidad o en última instancia el caso resolverá por común acuerdo entre los estados. Para el caso de las sociedades la residencia será siempre considerada en el estado en el que se encuentre su “sede de dirección o administración efectiva”.

1.4.1 Establecimiento permanente

El quinto artículo del convenio trata todo lo referente al establecimiento permanente, iniciando con su definición, que es textualmente la siguiente: “A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” designa un lugar de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.”

Para determinar si existe un establecimiento permanente de una sociedad en un país, este establecimiento debe ser al menos uno de los siguientes:

- Una sede de dirección de la actividad.
- Una sucursal, agencia u oficina.
- Una fábrica, planta o taller industrial o de ensamblaje.
- Una mina, cantera o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.

Para el caso de las obras de construcción, éstas constituyen un establecimiento permanente cuando su duración supera los doce meses.

Por otra parte no se puede considerar la presencia de un establecimiento permanente en los siguientes casos:

- Instalaciones cuyo único fin sea de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.

- Espacios destinados a mantener bienes o mercancías de la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- Espacios destinados a mantener bienes o mercancías de la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- Instalaciones cuyo único fin sea el de comprar mercancías u obtener información para la empresa.
- Instalaciones cuyo único fin sea el de hacer publicidad, entregar información, realizar investigaciones o desarrollar actividades similares de carácter preparatorio o auxiliar para la empresa.

En caso de que una persona, que sea miembro de una empresa residente en un estado contratante, tenga poderes para concretar contratos, a nombre de esta empresa, actúe en el otro estado contratante, se le considerará como un establecimiento permanente de dicha empresa; a excepción de que esta persona sea un agente independiente o sus funciones se limiten a las listadas en las viñetas anteriores.

Una empresa que utilice los servicios de un agente independiente en otro país no será considerada como dueña de un establecimiento permanente en ese país; estos servicios podrían ser por ejemplo, los de un corredor, un comisionista general o cualquier otro intermediario que goce de independencia.

2. REQUISITOS Y PROCEDIMIENTOS

Para poder beneficiarse del tratamiento especial que se dan a los diferentes tipos de rentas planteadas en el convenio es necesario seguir un procedimiento y cumplir con algunos requisitos. Los requisitos necesarios son independientes del artículo del convenio que se aplique y se deben cumplir en todos los casos.

Ordenando los requisitos cronológicamente según su momento de ocurrencia se puede ubicar en primer lugar a la retención en la fuente que es un requisito indispensable al tratarse de pagos al exterior, de modo que dicho pago pueda ser deducible de impuesto a la renta. La deducibilidad del gasto se trata específicamente en el artículo 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno que dice: “Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente...”.

Sin embargo existen circunstancias específicas en las que no es necesario realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta, estos casos se encuentran detallados en varios numerales dentro del mismo artículo 13, uno de ellos, por ejemplo, es el de las importaciones de bienes, que se encuentran exentas de retención en la fuente pero que mantienen su deducibilidad. Existen otros escenarios de exención que se obtienen en virtud de la aplicación de los convenios para evitar la doble tributación, todos estos casos serán tratados en el tercer

capítulo de esta investigación, especificando cuál es el porcentaje de retención que se debe aplicar o de ser el caso en qué circunstancias no se debe realizar la retención.

Para los casos en los que es necesario aplicar la retención, el momento en que esta se debe realizar será conforme lo expresado por el artículo 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno: “La retención en la fuente deberá realizarse al momento del pago o crédito en cuenta, lo que suceda primero.”

2.1 CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL

Los certificados de residencia fiscal son documentos que acreditan la residencia de una persona dentro de una jurisdicción fiscal, para efectos tributarios. En el caso ecuatoriano la entidad encargada de la administración tributaria es el Servicio de Rentas Internas (SRI), quien a su vez es el organismo a cargo de emitir estos certificados. Por otra parte, la administración tributaria Española se denomina Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y es esta dependencia la encargada de emitir certificados de residencia fiscal para los residentes españoles.

En Ecuador la resolución NAC-DGERCGC13-00472 emitida el 21 de agosto de 2013 por la entonces Secretaria General del SRI, que entró en vigencia el día siguiente a su publicación en el Registro Oficial del 27 de agosto de 2013 norma lo relacionado con la emisión de los certificados de residencia fiscal (Servicio de Rentas Internas, 2013). En el artículo tercero de la resolución se menciona qué personas podrán solicitar este tipo de certificaciones:

a) Las personas naturales nacionales o extranjeras que han permanecido en el Ecuador por el lapso mínimo de 183 días consecutivos o no, dentro de un mismo año calendario; y que estando obligadas a declarar el Impuesto a la Renta, lo han hecho ya sea en forma individual o mediante el formulario de retención en la fuente en relación de dependencia; y que hayan cumplido con sus respectivas obligaciones tributarias y deberes formales, que les corresponda, de conformidad con la ley.

b) Las sociedades, conforme la definición contenida en el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, siempre y cuando hayan sido legalmente constituidas en el Ecuador y que hayan cumplido con sus respectivas obligaciones tributarias y deberes formales, que les corresponda, de conformidad con la ley.

El artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, considera como sociedades a las personas jurídicas, las sociedades de hecho, los fideicomisos mercantiles y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica. También se consideran como sociedades los consorcios de empresas, las compañías tenedoras de acciones, los fondos de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente.

Dentro de la resolución 472 tratada en párrafos anteriores, en el contenido del artículo cuarto, se trata lo relacionado a los requisitos que deben cumplir las personas que deseen obtener el certificado que acredite su residencia fiscal en Ecuador. Al respecto el artículo manifiesta lo siguiente:

Para la obtención del certificado de residencia fiscal se deberá presentar en la respectiva Secretaría Nacional, Regional o Provincial, del Servicio de Rentas Internas, lo siguiente:

1. El Formulario de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal que deberá ser descargado del portal web institucional www.sri.gob.ec, debidamente llenado por el solicitante, en el cual se incluirá obligatoriamente la siguiente información:

- a) Identificación del solicitante;
- b) Descripción del motivo por el cual se solicita la emisión del certificado de residencia fiscal, señalando si la solicitud se la efectúa:
 - i) Por aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Tributación, en cuyo caso se debe detallar el país con el que se ha suscrito el respectivo convenio, el artículo de dicho Instrumento aplicado o a aplicar y el porcentaje de retención en la fuente de Impuesto a la Renta efectuada, cuando corresponda.
 - ii) Por exigencia de legislación extranjera, en cuyo caso se debe especificar la norma del país extranjero que exige su presentación, el motivo por el cual tal normativa aplica para el solicitante
- c) Ejercicio o ejercicios fiscales sobre los cuales se requiere la certificación;
- d) Datos del uso del certificado de residencia fiscal:
 - 7) Identificación de la entidad o persona que requiere la presentación del certificado de residencia fiscal;
 - ii) Identificación de la operación o transacción motivo de la solicitud, de ser el caso, donde se detallará la operación, la moneda y monto de pago.
- e) Firma del solicitante.

7. Adicionalmente al formulario, el solicitante adjuntará la siguiente documentación:

- a) En el caso de personas naturales nacionales: Copia de la cédula de ciudadanía y certificado de votación, de ser el caso.
- b) En el caso de personas naturales extranjeras: Copia de la cédula de identidad o pasaporte.
- c) En el caso de sociedades:
 - 7) Copia de la cédula de ciudadanía, identidad o pasaporte del representante legal, según corresponda.

- ii) Copia del nombramiento actualizado del representante legal.
 - 7) Copia de la respectiva escritura de constitución.
7. Cuando el certificado de residencia fiscal se lo solicite por la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, se deberá presentar copias de las facturas, contratos y demás documentos que sustenten la respectiva operación respecto de la cual se aplica el Convenio (Servicio de Rentas Internas, 2013).

Las solicitudes que se presenten sin cumplir con todos los requisitos o no contengan toda la información necesaria no serán atendidas y deberán ser presentadas nuevamente con las rectificaciones necesarias para que sean procesadas. El formulario del que se habla en el primer numeral de los requisitos para la obtención del certificado de residencia fiscal ecuatoriano se puede ver en el Anexo N° 1 de este trabajo.

Los certificados de residencia fiscal tendrán una validez igual a la duración del año fiscal al que se refiere la solicitud con la que fueron emitidos; con la excepción de que los certificados cuyas solicitudes correspondan al período fiscal en curso tendrán una validez de únicamente seis meses a partir de la fecha de su emisión. Un ejemplo de un certificado de residencia fiscal emitido por el Servicio de Rentas Internas que certifica la residencia para efectos fiscales de una compañía ecuatoriana se puede ver en el Anexo N° 2.

En lo que respecta a los certificados de residencia fiscal emitidos por administraciones tributarias de otros países, la resolución 472 del SRI manifiesta que tanto sociedades como personas naturales, que deseen aplicar los diversos porcentajes de retención fijados en los convenios para evitar la doble imposición que tiene suscrito Ecuador con otros países, deberán acreditar la residencia fiscal del perceptor del ingreso, la misma que

deberá corresponder al país con el que Ecuador tenga suscrito un convenio. La resolución así expresa que se acreditará la residencia del perceptor del ingreso “con el respectivo certificado emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país, cumpliendo con las formalidades previstas en el artículo 134 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno”.

Alineado con la Resolución el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 134 complementa los requisitos añadiendo que dicho certificado de residencia fiscal extranjero deberá contar: “con la traducción al castellano, de ser el caso” y deberá estar: “autenticada ante el respectivo Cónsul ecuatoriano.” Finalmente el artículo añade que: “Dicho certificado deberá ser actualizado cada seis meses sin perjuicio del intercambio de información contenida en las respectivas cláusulas del convenio”.

En contraparte para que una persona sea considerada residente habitual del estado español en materia fiscal es necesario que cumpla con lo expuesto en el artículo 9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, el cual manifiesta indica las siguientes condiciones:

- 7) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente

como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

La Orden Ministerial HAC/3626, de 23 de diciembre de 2003, contiene en su Disposición Adicional segunda, la regulación de los certificados de residencia fiscal en España, el procedimiento a seguir para su solicitud y expedición, y diferencia los certificados en dos tipos distintos:

1) Certificado de residencia fiscal en España, para acreditar en general, la residencia en territorio español.

- 2) Certificado de residencia en España-Convenio, para acreditar la condición de residente en España a los efectos de las disposiciones de un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por España.

La certificación en cuestión deberá quedar soportada en determinados elementos probatorios, tanto los aportados por el propio contribuyente solicitante como por los obrantes en poder de la Administración Tributaria Española, previa la correspondiente actividad comprobadora por parte de ésta.

En ese sentido, la Orden Ministerial a la que se ha hecho referencia arriba establece al respecto los requisitos con los que debe constar la solicitud del certificado, los cuales son los siguientes:

- a) Apellidos y nombre o razón social, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del interesado y, en su caso, del representante.
- b) Indicación de a qué efectos se solicita el certificado: destinatario, finalidad y país o territorio donde deba surtir efectos.
- c) Documentos y justificantes que, en su caso, se aportan junto con la solicitud con el fin de probar la residencia fiscal en territorio español.
- d) Si desea solicitar que se haga constar en el certificado los datos adicionales a que se refiere el número 3 anterior, descripción de la renta procedente del exterior cuya obtención comunica el interesado.
- e) Fecha y firma del interesado o, en su caso, del representante.

Estos requisitos deberán ser presentados en conjunto con el formulario modelo 01 (Ver Anexo N° 3). Los certificados de residencia fiscal emitidos por la Administración Tributaria española tendrán un período de validez de un año a partir de la fecha de su expedición. Una vez presentada la solicitud, el certificado de residencia fiscal será emitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria española en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes a la solicitud, se incluye un ejemplo para ser visualizado en el Anexo N° 4 del presente trabajo.

2.2 CERTIFICADOS DE PERTINENCIA DE GASTOS

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno si un pago o crédito en cuenta realizado no constituye un ingreso gravado en el Ecuador, el gasto deberá ser certificado por una firma de auditores independientes por medio de un informe. Dicha certificación se referirá en lo que respecta a la pertinencia del gasto realizado en el exterior y su congruencia con la actividad desarrollada, dicho informe también certificará la cuantía del gasto y deberá explicar claramente los motivos por los cuales dicho gasto no se constituye un ingreso gravado en el Ecuador (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

Para cumplir con esta disposición la firma de auditores independientes que se contrate para tal efecto deberá contar con sucursales, filiales o representación tanto en el país en el que se haya efectuado el gasto como en Ecuador. Dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y gastos; deberán certificar la necesidad de efectuar el gasto

para generar el ingreso y el análisis de este último respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta. Dicho análisis podrá ser realizado por la sucursal, filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país; el certificado se emitirá en idioma castellano.

El informe desarrollado por el auditor independiente puede constar en dos cuerpos, uno por el auditor con sede en el exterior, y otro por el auditor con sede en el Ecuador. El artículo 31 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno indica el contenido mínimo que debe estar contemplado en el informe de auditores independientes, la parte del informe correspondiente a las certificaciones de los auditores en el exterior deberá contener lo siguiente:

- a) Detalle del beneficiario del pago y del reembolso si aplica;
- b) Fecha del pago o crédito en cuenta. En caso de reembolso se incluirá en el detalle la fecha de la realización de los pagos por concepto de costos y gastos efectuados objeto del reembolso;
- c) Cuantía del gasto y reembolso si aplica;
- d) Descripción uno a uno de los costos y gastos realizados, incluso para el caso del reembolso;
- e) En el caso de gastos indirectos asignados desde el exterior, se incluirá el método de asignación utilizado y el análisis de los procedimientos previamente convenidos;
- f) Confirmación de que la revisión efectuada por los auditores externos, fue por la totalidad de los gastos pagados o reembolsados y no fue realizada bajo ningún método de muestreo; y,
- g) Autenticación del cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión; esta autenticación no será necesaria para los pagos realizados al exterior por entidades y empresas públicas (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

Por otro lado la sección del informe que contiene la certificación de los auditores independientes en Ecuador deberá contener por lo menos, según lo estipulado en el mismo artículo 31, lo siguiente:

- a) Nombre y número de RUC de quien realizó el pago.
- b) Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado.
- c) Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.
- d) Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

Para tener una idea más clara de la aplicación de las disposiciones contenidas en los cuerpos legales mencionados previamente por favor revisar el Anexo N° 5 de este trabajo. Este anexo es un certificado de pertinencia de gastos emitido por la firma auditora Ernst & Young, respecto a los gastos cargados a la compañía con sede en Ecuador CRS Resources LDC que fueron realizados por su matriz Sinochem Petroleum Exploration & Production Company Limited en China.

En caso de no contar con el certificado de pertinencia de gastos tratado en este subíndice el gasto pasará a ser no deducible de impuesto a la renta y de no haberse efectuado la retención en la fuente el sujeto pasivo será responsable del pago del valor de la retención, el cual también será considerado como un gasto no deducible dentro del período fiscal en el que se efectúe, conforme el artículo 30 del Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

Es importante mencionar la siguiente disposición contenida en el artículo 31 del Reglamento, el cual manifiesta que la certificación de pertinencia de gastos emitida por auditores independientes será necesaria cuando las transacciones realizadas en el mismo ejercicio fiscal en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010); sin embargo este artículo no deja claro si dichos gastos en su conjunto se refieren a gastos realizados a un mismo proveedor, a un mismo país o a la totalidad de gastos realizados en un mismo ejercicio a diferentes proveedores en distintos países.

2.3 LEGALIZACIÓN DE DOCUMENTOS

El artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que los certificados de pertinencia de gastos, tratados en el subíndice anterior, se deberán legalizar ante el cónsul ecuatoriano más cercano al lugar en el que hayan sido emitidos. De la misma forma es necesario autenticar ante el respectivo cónsul ecuatoriano los certificados de residencia fiscal tratados en el subíndice 2.1 de este trabajo, conforme lo establecido en el artículo 134 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que este proceso de legalización es requerido para ambas certificaciones.

La legalización de documentos consiste en realizar una comprobación a la firma constante en el documento que se presente, de modo que se verifique que sea auténtica. Esta labor se puede realizar de diversas maneras, por ejemplo, en un primer caso se puede legalizar un documento en el Ministerio de Asuntos exteriores del país que realiza la emisión del documento y posteriormente en la Representación Diplomática del país

que será el receptor del documento, una vez realizado este proceso se puede enviar al país receptor del documento y dicho documento será válido allí.

En otro escenario el documento puede ser enviado al país receptor, en el que deberá ser legalizado en primer lugar por la representación diplomática del país emisor, y subsecuentemente por el Ministerio de Relaciones Exteriores del país receptor, después de dicho proceso el documento tendrá validez en este país.

En el caso particular de Ecuador y España los organismos que tienen a su cargo estas labores son: en Ecuador el Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014); y en España el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación (Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, 2014). Sin embargo de lo previsto anteriormente, existe una vía más simple para la legalización de documentos que puede ser utilizada por los países que son miembros o se han suscrito a la convención de la Haya del 5 de octubre de 1961.

La convención o conferencia de la Haya que tomó lugar en 1961 tenía como propósito trabajar por la unificación progresiva de las rules del derecho internacional y fue bajo este precepto que negoció y adoptó un tratado internacional sobre el uso de la apostilla en la legalización de documentos (The Hague Conference on Private International Law, 2013).

La apostilla es un es un certificado emitido bajo los parámetros de la convención de la Haya que autentifica el origen de un documento público y certifica la autenticidad de la

firma (Ministerio de Justicia, 2014). La emisión de una apostilla reemplaza el largo y complejo proceso de legalización de documentos, planteado en los párrafos anteriores, para los países que son miembros del convenio de la Haya o que se han suscrito a éste. Este procedimiento simplificado representa también un ahorro en costos. (The Hague Conference on Private International Law, 2013).

En Ecuador los lineamientos planteados en por la convención de la Haya sobre la apostilla de documentos entran en vigor en todo el territorio nacional a partir del día 2 de abril del año 2005. Mientras que en España la fecha de entrada en vigor es a partir del día 25 de septiembre del año 1978. A la fecha de realización de este trabajo de titulación existen 107 países que son miembros o se han suscrito a la convención de la Haya lo que permite que la legalización de documentos se realice a través de la apostilla (Hague Conference on Private International Law, 2014). Para ver un listado completo de estos países dirigirse al Anexo N° 6.

El proceso para apostillar un documento en Ecuador consta de cuatro pasos detallados a continuación:

- Presentación en las ventanillas de ingreso de la Unidad de Legalizaciones del documento a ser apostillado.
- Los ciudadanos ecuatorianos deberán presentar cédula de identidad y los ciudadanos extranjeros su pasaporte. Para el caso de empresas, el Registro Único de Contribuyentes además de los documentos que necesita legalizar o apostillar en las ventanillas de ingreso.

- Indicar el nombre del país, Embajada o Consulado en donde se presentarán los documentos.
- Cancelar el valor especificado (10 dólares estadounidenses) únicamente en la ventanilla del Banco Nacional de Fomento, ubicado en las instalaciones de la Unidad de Legalizaciones. (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, 2014)

En el caso español la emisión de la apostilla sigue un proceso similar, con la diferencia de que el apostillado se realiza de manera electrónica. La apostilla electrónica tiene el mismo grado de validez que una apostilla física, con la diferencia de que la firma que certifica la validez del documento público es insertada de manera electrónica en el documento (The Hague Conference on Private International Law, 2013).

En lo correspondiente a los documentos emitidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española, la solicitud de apostillado se debe entregar en el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas quien verificará la autenticidad del documento. La apostilla emitida después electrónicamente por el Ministerio de Justicia Español puede ser descargada directamente desde la página web de este ministerio (Ministerio de Justicia, 2014). Un ejemplo de esta apostilla puede ser visto en el Anexo N° 7 que contiene el certificado de residencia fiscal apostillado de la compañía española Repsol S.A.

En vista de lo establecido en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador, que establece el orden jerárquico de aplicación de las normas, indicando que los

convenios internacionales se encuentran en un nivel jerárquico superior que las leyes y sus reglamentos, la utilización de la Apostilla en sustitución de la legalización de documentos requerida por la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento es perfectamente válida (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

3 APLICACIÓN DEL CONVENIO SUSCRITO ENTRE ECUADOR Y ESPAÑA

3.1 RENTAS INMOBILIARIAS (ARTÍCULO 6)

Se consideran rentas inmobiliarias a los ingresos procedentes de bienes inmuebles por cualquier naturaleza, de acuerdo a lo estipulado en el convenio objeto de este trabajo estas rentas deberán ser sometidas a imposición en el Estado en el que los bienes objeto de la renta estén situados y por ende serán tratados conforme lo establezca la legislación de dicho Estado (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

Será la legislación del Estado en el que los bienes estén situados la que defina la expresión “bienes inmuebles” y por ende a qué bienes es aplicable este artículo. Sin embargo los buques, embarcaciones y aeronaves no son considerados bienes inmuebles para estos efectos en ningún caso (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

En Ecuador es posible encontrar una definición aplicable a este artículo en el Código Civil que en el artículo 586 nos da el siguiente lineamiento: “Inmuebles, fincas o bienes raíces son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro, como las tierras y minas, y las que adhieren permanentemente a ellas, como los edificios y los árboles” además se incluyen dentro de los artículos siguientes a las plantas que no se encuentren en macetas, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio

de un inmueble aunque se puedan separar, como por ejemplo losas, tuberías, animales de una finca, prensas, calderas y maquinaria adherida al suelo que forma parte de un establecimiento industrial, entre otros más (Código Civil, 2005).

La legislación española provee una definición exhaustiva de lo que se considera como bienes inmuebles dentro del territorio español. A través del artículo 334 del Código Civil se presenta un listado de bienes inmuebles, los cuales se resumen principalmente en los siguientes:

Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo. Los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto. Las máquinas, las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento y las aguas vivas o estancadas. Los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa. Las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles (Código Civil, 1889).

En consecuencia cuando se trata de una transacción que genera una renta involucrada con cualquiera de los bienes que están contemplados como bienes inmuebles en las legislaciones de los Estados Contratantes, en este caso Ecuador y España, es factible aplicar lo establecido en el convenio suscrito entre estos dos Estados. Para ejemplificar tómese en cuenta el siguiente caso:

Redecom S.A. compañía ecuatoriana arrienda un departamento en la ciudad de Madrid por un valor de 5.000 dólares mensuales durante todo el ejercicio 2013, valor que es pagado a la compañía española Inmobiliaria Real S.A. La compañía contratante tiene su residencia fiscal en Ecuador, sin embargo está constantemente enviando a sus empleados

por motivos laborales a Madrid. En virtud del convenio existente entre Ecuador y España Redecom no debe realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta al momento de registrar la factura o realizar el pago a Inmobiliaria Real.

En el caso de que no fuera posible aplicar lo establecido en el convenio, bien por no cumplir con los requisitos o por cualquier otro motivo, el tratamiento para este servicio requerirá la inclusión de un rubro denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes o servicios. Este rubro corresponderá al valor de la retención que se debe realizar al tratarse de un pago al exterior. Éste valor por *gross up* incrementa el costo del servicio; y está previsto de modo que después de realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta el proveedor no se vea afectado y reciba el importe original de la factura, además es necesario considerar que el valor incurrido por *gross up* es un gasto no deducible de impuesto a la renta conforme lo establecido en el artículo 30 del Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010). Para este ejemplo el cálculo es el siguiente:

Valor a pagar	5.000,00
<i>Gross up</i>	1.410,26
Valor liquidación	6.410,26
IVA	769,23
Total liquidación	7.179,49

De este modo el valor de la factura coincide con el valor a pagar al proveedor después de realizada la retención del 100% de IVA conforme lo establecido en la Resolución 124 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero de 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008); y el 22% (tarifa vigente para sociedades para el ejercicio

2013) de impuesto a la renta conforme está establecido en el artículo 4 de la Resolución 787 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial 346 el 2 de octubre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

A continuación se presenta un cuadro comparativo que utiliza los dos escenarios planteados, el primero el manejo financiero obtenido gracias al Convenio y el segundo escenario contempla la no utilización del convenio y refleja el impacto económico causado tomando en cuenta todos los pagos del ejercicio fiscal 2013 realizados por Redecom a la compañía española Inmobiliaria Real:

Cuadro 2: Ejemplo artículo 6

Total facturas Inmobiliaria Real:		\$ 60,000.00
	Aplicando el convenio	Sin aplicación del convenio
Valor a pagar	60,000.00	60,000.00
Gross up	-	16,923.08
Valor liquidación	60,000.00	76,923.08
IVA	7,200.00	9,230.77
Total liquidación	67,200.00	86,153.85
Retención 22% de I.R.	-	(16,923.08)
Retención 100% de IVA	(7,200.00)	(9,230.77)
Pago al proveedor	60,000.00	60,000.00
Gasto total real:	60,000.00	76,923.08
Porción deducible	60,000.00	60,000.00
Porción no deducible	-	16,923.08

En resumen el ahorro neto obtenido gracias a la correcta aplicación del convenio para este caso particular es de 14,943.08 que se conforma de las siguientes cifras:

Ahorro bruto:	16,923.08	
15% Part. Trabajadores:	(2,538.46)	Efecto en el incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la renta:	<u>558.46</u>	Efecto por la deducción adicional de I.R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto:	14,943.08	

3.2 BENEFICIOS EMPRESARIALES (ARTÍCULO 7)

Dentro de las posiciones presentadas en este artículo se resalta principalmente la siguiente: los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solo puede ser sometidos a imposición fiscal en ese estado con la única excepción de que la empresa tenga un establecimiento permanente el otro Estado, en este caso los beneficios podrán gravarse en el otro Estado pero sólo por la cuantía que le corresponda a este Estado (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

Si una empresa posee establecimientos permanentes en ambos Estados Contratantes, los beneficios obtenidos por cada una serán sometidos a imposición en cada Estado, como si se trataran de empresas totalmente distintas e independientes. Para estos fines se le permitirá deducir los gastos que haya tenido que incurrir cada establecimiento para obtener los beneficios alcanzados, estos gastos deberán estar justificados de acuerdo a la legislación de cada Estado (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

Es importante mencionar también que a un establecimiento permanente cuya única función sea la compra de mercancías o bienes para la empresa no se le atribuirán beneficios; además los beneficios obtenidos por rentas mencionadas en otros artículos del

convenio serán sometidas al tratamiento indicado por esos artículos y no al artículo correspondiente a beneficios empresariales (Convenio entre Ecuador y España, 1993). A continuación se presenta un caso que ejemplifica la aplicación del presente artículo y los beneficios obtenidos por medio de éste:

La compañía Hidrocarburos del Ecuador S.A. requiere los servicios de United Research Systems (URS), compañía española que no posee un establecimiento en Ecuador, para la realización de estudios de manejo ambiental en un proyecto en la región amazónica ecuatoriana, lugar en el que la compañía Hidrocarburos del Ecuador presta servicios de extracción y producción de hidrocarburos al Estado ecuatoriano. El costo de los servicios brindados por URS asciende a 136.386,22 dólares. La compañía española entrega su certificado de residencia fiscal que acredita su residencia en España y le permite a Hidrocarburos del Ecuador S.A. aplicar el artículo 7 correspondiente a beneficios empresariales.

Dado que URS no posee un establecimiento permanente en Ecuador los beneficios obtenidos por este servicio deberán ser sometidos a imposición en España, por lo que no representan un ingreso gravado de impuesto a la renta en Ecuador. En vista de esto la compañía Hidrocarburos del Ecuador, en virtud del convenio, no debe realizar la retención en la fuente del 22% de impuesto a la renta que correspondería para los servicios pagados al exterior conforme lo establecido en el artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010). Si fuera el caso de que URS tuviera un establecimiento permanente en Ecuador se aplicarían los numerales 2 y 3 del artículo 7 del Convenio, que

indican que los beneficios se imputaran según corresponda a cada establecimiento de la compañía como si se tratasen de empresas distintas e independientes, permitiéndose además la deducción de los gastos según cada compañía haya incurrido y según permita la legislación del país en el que el establecimiento este situado (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

En el caso de que no fuera posible aplicar lo establecido en el convenio, bien por no cumplir con los requisitos o por cualquier otro motivo, el tratamiento para este servicio requerirá la inclusión de un rubro denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes o servicios. Este rubro corresponderá al valor de la retención que se debe realizar al tratarse de un pago al exterior. Éste valor por *gross up* incrementa el costo del servicio; y está previsto de modo que después de realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta el proveedor no se vea afectado y reciba el importe original de la factura, además es necesario considerar que el valor incurrido por *gross up* es un gasto no deducible de impuesto a la renta conforme lo establecido en el artículo 30 del Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010). Para este ejemplo el cálculo es el siguiente:

Valor a pagar	136.386,22
<i>Gross up</i>	38.467,91
Valor liquidación	174.854,13
IVA	20.982,50
Total liquidación	195.836,62

De este modo el valor de la factura coincide con el valor a pagar al proveedor después de realizada la retención del 100% de IVA conforme lo establecido en la Resolución 124

publicada en el Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero de 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008); y el 22% (tarifa vigente para sociedades) de impuesto a la renta conforme está establecido en el artículo 4 de la Resolución 787 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial 346 el 2 de octubre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

A continuación se presenta un cuadro comparativo que utiliza los dos escenarios planteados, el primero el manejo financiero obtenido gracias al Convenio y el segundo escenario contempla la no utilización del convenio y refleja el impacto económico causado:

Cuadro 3: Ejemplo artículo 7

	Factura URS:	<u>\$ 136,386.22</u>
	Aplicando el convenio	Sin aplicación del convenio
Valor a pagar	136,386.22	136,386.22
<i>Gross up</i>	<u>-</u>	<u>38,467.91</u>
Valor liquidación	136,386.22	174,854.13
IVA	<u>16,366.35</u>	<u>20,982.50</u>
Total liquidación	152,752.57	195,836.62
Retención 22% de I.R.	-	(38,467.91)
Retención 100% de IVA	<u>(16,366.35)</u>	<u>(20,982.50)</u>
Pago al proveedor	136,386.22	136,386.22
Gasto total real:	<u>136,386.22</u>	<u>174,854.13</u>
Porción deducible	136,386.22	136,386.22
Porción no deducible	-	38,467.91

En resumen el ahorro neto obtenido gracias a la correcta aplicación del artículo 7 del convenio para este caso en específico es de 38,467.91 conforme expresa el siguiente cuadro:

Ahorro bruto	38,467.91
15% Part. Trabajadores	-
22% Impuesto a la renta	-
Ahorro neto	38,467.91

Para este ejemplo en particular el efecto causado en el 15% de participación a trabajadores y el 22% de impuesto a la renta es nulo debido a que el gasto adicional es no deducible de impuesto a la renta y en este caso en específico la compañía Hidrocarburos del Ecuador S.A. mantiene un contrato de servicios para la exploración y producción de hidrocarburos con el Estado Ecuatoriano, motivo por el que se rige a un reglamento de contabilidad específico para esta industria, este Reglamento expedido por el Ministerio de Recursos no Renovables (ver bibliografía) en su artículo 32 expresa que la participación laboral a repartirse se calculará de la base imponible de impuesto a la renta (Reglamento de Contabilidad, 2012).

3.3 NAVEGACIÓN MARÍTIMA Y AÉREA (ARTÍCULO 8)

En cuanto a la explotación de buques o aeronaves el artículo 8 del convenio expresa que los beneficios obtenidos por la empresa que brinde este tipo de servicio serán sometidos a imposición en el Estado Contratante en el que la sede de dirección o de administración efectiva de la empresa esté situada, tanto para compañías cuyo giro de negocio se base en la explotación de buques tanto como cuando se trate de aeronaves. Si la sede se encuentra situada en el buque, se considerará la sede efectiva el lugar donde se encuentre

el puerto base o de no existir un puerto base, será el lugar donde la persona que explote el buque sea residente (Convenio entre Ecuador y España, 1993). En estrecha relación con lo establecido por este artículo del convenio se encuentran los lineamientos dictados por el artículo 31 de la Ley de Régimen tributario interno, el cual textualmente expresa lo siguiente:

Art. 31.- Ingresos de las compañías de transporte internacional.- Los ingresos de fuente ecuatoriana de las sociedades de transporte internacional de pasajeros, carga, empresas aéreo expreso, couriers o correos paralelos constituidas al amparo de leyes extranjeras y que operen en el país a través de sucursales, establecimientos permanentes, agentes o representantes, se determinarán a base de los ingresos brutos por la venta de pasajes, fletes y demás ingresos generados por sus operaciones habituales de transporte. Se considerará como base imponible el 2% de estos ingresos. Los ingresos provenientes de actividades distintas a las de transporte se someterán a las normas generales de esta Ley.

Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

Tomando en consideración lo establecido tanto en la Ley como en el Convenio se plantea a continuación un ejemplo de aplicación:

La compañía Aero S.A. es una compañía de transporte aéreo tanto de pasajeros como de carga. Dicha sociedad tiene tanto su sede de dirección efectiva como su residencia fiscal establecidas en España, país en donde fue constituida, sin embargo posee presencia a través de oficinas de venta en alrededor de 39 países a nivel mundial. La compañía tiene presencia en Ecuador con oficinas tanto en Quito como en Guayaquil, motivo por el cual debería someterse a calcular y pagar impuesto a la renta sobre una base del 2% de todos

sus ingresos brutos obtenidos cada año. Sin embargo en virtud de que la sede de dirección efectiva de la empresa se encuentra establecida en España la compañía está en capacidad de aplicar lo establecido en el convenio para evitar la doble imposición, para lo cual deberá únicamente mantener su certificado de residencia fiscal español apostillado y estará exenta de pagar impuesto a la renta en Ecuador debido a que todos sus ingresos estarán sometidos a imposición en España conforme a las leyes españolas.

3.4 EMPRESAS ASOCIADAS (ARTÍCULO 9)

Cuando se traten transacciones de empresas asociadas el Convenio deja el tratamiento de estos casos a la legislación de cada Estado indicando lo siguiente:

Cuando una empresa de un Estado Contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado Contratante; o unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección el control o el capital de una empresa de un Estado y de una empresa del otro Estado, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, se incluirán en los beneficios de esta empresa y, en consecuencia, serán sometidos a imposición, de acuerdo con la legislación del Estado Contratante correspondiente (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

En Ecuador las condiciones que una compañía o persona natural debe cumplir para ser considerada una parte relacionada de otra persona o sociedad se establecen en el artículo sin numerar después del artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno. El régimen de Precios de Transferencia es un tema que requiere de un análisis muy amplio el cual no es objeto de esta investigación, sin embargo para ahondar en esta cuestión se pueden

consultar los cinco artículos sin numerar después del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como el artículo sin numerar a continuación del artículo 22 de la misma Ley.

3.5 DIVIDENDOS (ARTÍCULO 10)

En cuanto a dividendos el Convenio establece una serie de casos distintos y cómo proceder ante cada uno, sin embargo, para las transacciones relacionadas al pago de dividendos desde Ecuador hacia España o de España hacia Ecuador que son los únicos casos objeto de estudio de esta investigación la legislación local provee los lineamientos a seguir los cuales presentan un mayor beneficio económico para el contribuyente por lo cual no es necesario aplicar lo establecido en el Convenio.

3.5.1 Dividendos pagados desde Ecuador hacia España

Para iniciar el análisis de este tipo de transacción es importante considerar lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para lo cual se cita un extracto a continuación:

Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos:

- 1.- Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no

residentes en el Ecuador (...) (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

Los dividendos así pagados por una sociedad de Ecuador a una sociedad o persona natural residentes en España están exentos de impuesto a la renta en Ecuador debido a que España no figura en la lista de paraísos fiscales difundida por el Servicio de Rentas Internas por medio del artículo 2 de la Resolución 182 del 2008 que fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial 285 el 29 de febrero de 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008).

De igual manera el Reino de España no está considerado como un Estado con un régimen de menor imposición conforme se establece en el artículo 3 de la misma resolución citada en el párrafo anterior. El artículo 3 establece lo siguiente:

Sin perjuicio de lo señalado en los artículos 2 y 4 de esta Resolución, se considerarán paraísos fiscales, incluidos, en su caso, dominios, jurisdicciones, territorios, Estados asociados o regímenes fiscales preferenciales, aquellos donde la tasa del Impuesto sobre la Renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno (Servicio de Rentas Internas, 2008).

La tarifa del impuesto a la renta para sociedades en Ecuador está establecida en el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cual expresa lo siguiente:

Las sociedades constituidas en el Ecuador, así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas, que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos por ciento (22%) sobre su base imponible (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

La tarifa del Impuesto a la Sociedades español está establecido en el artículo 28 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades el cual establece textualmente lo siguiente: “El tipo de gravamen: El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos de este impuesto será el 35 por ciento” (Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, 2004). Dicho 35% supera al 13,2% ($22\% * 60\%$) que establece como mínimo el artículo 3 de la Resolución 182 trata en párrafos anteriores.

Adicionalmente, a pesar de que queda sobre entendido que no se debe realizar retención en la fuente de impuesto a la renta por pagos de dividendos realizados a sociedades o personas naturales españolas, el artículo 15 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno lo expresa textualmente:

En el caso de dividendos y utilidades calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de personas naturales no residentes en el Ecuador, no habrá retención ni pago adicional de impuesto a la renta (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

Análogamente la legislación ecuatoriana establece una exención en la obligación de pagar Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) cuando se paguen dividendos al exterior con las consideraciones expresadas en el artículo 159 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador:

(...) están exonerados del pago del Impuesto a la Salida de Divisas, los pagos realizados al exterior, por concepto de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en el Ecuador, siempre y cuando, la

sociedad o la persona natural -según corresponda-no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. No se aplicará esta exoneración cuando los dividendos se distribuyan a favor de sociedades extranjeras de las cuales, a su vez, sean accionistas las personas naturales o sociedades residentes o domiciliadas en el Ecuador, que son accionistas de la sociedad domiciliada en Ecuador que los distribuye (...) (Ley Equidad Tributaria, 2007).

En conclusión dado que las rentas provenientes de dividendos distribuidos por sociedades ecuatorianas a sociedades o personas naturales residentes en España están exentas de retención del impuesto a la renta no es necesario acogerse a las disposiciones planteadas en el Convenio.

3.5.2 Dividendos recibidos en Ecuador provenientes de España

En lo referente a la imposición de los dividendos percibidos por personas naturales o sociedades ecuatorianas que son pagados por sociedades españolas la legislación ecuatoriana plantea una exención. El artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno indica lo siguiente:

Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

Adicionalmente el artículo 136 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno ratifica lo establecido en el párrafo anterior:

Sin perjuicio de lo establecido en convenios internacionales, las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban

ingresos en el exterior sujetos a Impuesto a la Renta en el Ecuador, que hubiesen sido sometidos a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en el Ecuador, y se tratarán como rentas exentas (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

Posteriormente ahonda en el contenido del artículo adicionando algunos lineamientos por medio del literal a) dentro del mismo artículo:

a) Lo dispuesto anteriormente aplicará también en el caso de dividendos distribuidos por sociedades extranjeras sobre utilidades obtenidas en el exterior, a sociedades o personas naturales residentes en el Ecuador, siempre que la sociedad extranjera haya tributado en el exterior por las rentas que generaron dichos dividendos (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

En conclusión dado que las rentas provenientes de dividendos distribuidos por sociedades españolas a sociedades o personas naturales residentes en Ecuador están exentas del pago de impuesto a la renta no es necesario acogerse a las disposiciones planteadas en el Convenio.

3.6 INTERESES (ARTÍCULO 11)

El artículo 11 del Convenio presenta el tratamiento que se debe dar a los intereses generados en transacciones entre residentes de ambos estados firmantes. Para este efecto éste artículo establece que los intereses procedentes de un Estado que sean pagados a un residente del otro pueden someterse a imposición en este otro Estado según la legislación del mismo. Sin embargo, estos intereses pueden también estar sometidos a imposición en el Estado del que procedan de acuerdo a su legislación, pero el impuesto máximo exigido

será del 10% del importe bruto de los intereses, esta disposición sólo aplicará si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo de los mismos.

No obstante a lo indicado en el párrafo anterior, éste impuesto no podrá ser superior al 5% si el crédito que origina los intereses se obtuvo por cualquiera de los siguientes motivos (aplica sólo si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo de los mismos):

- Venta de equipos industriales, comerciales o científicos.
- Venta de mercancías entregadas por una empresa a otra empresa.
- Financiación de obras de construcción, instalación o montaje.

En el caso de que el crédito haya sido concedido por un plazo mínimo de cinco años, los intereses no estarán sujetos a imposición en el estado que realice el pago de los mismos, esta disposición sólo aplicará si el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo de los mismos.

El convenio presenta una definición del término “intereses” la cual se cita a continuación:

El término "intereses" empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos o bonos u obligaciones, incluidos las primas y lotes unidos a estos títulos (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

En el caso de que la persona que recibe los intereses cuente con un establecimiento permanente en el país donde se encuentra domiciliada la persona que paga los dividendos y a su vez el establecimiento permanente que posee la persona receptora de los intereses tenga vinculación efectiva con el crédito que genera los intereses, se aplicará lo establecido en el artículo 7 del Convenio referente a beneficios empresariales y no lo estipulado por el artículo 11 correspondiente a intereses.

Los intereses se consideran procedentes de un Estado cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política, una subdivisión administrativa territorial, una colectividad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado pero tenga un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales, se haya contraído la deuda que da origen al pago de los intereses y soporten la carga de los mismos, estos intereses se considerarán como procedentes del Estado donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

En el caso de que exista cualquier tipo de relación especial entre el deudor y el acreedor del crédito o un tercero, y el monto de los intereses pagados sea superior al que se hubiera pagado en caso de no existir este tipo de relaciones especiales, las disposiciones presentadas en el artículo 11 del Convenio que han sido tratadas a lo largo de este subíndice no se podrán aplicar a la totalidad de los intereses sino sólo a la cuantía del valor que se pagaría en ausencia de dichas relaciones; el exceso se podrá someter conforme lo establezca la legislación de cada Estado Contratante.

Con la finalidad de clarificar la aplicación de este artículo a continuación se presenta un caso que ejemplifica la aplicación correcta del mismo:

La compañía ecuatoriana Ecuagas S.A. domiciliada en la ciudad de Guayaquil, el 1 de enero del año 2013 recibe un préstamo por un valor de 1'000.000,00 de dólares americanos del inversionista español Antonio López García, residente español, el préstamo es pagadero en un plazo de 10 años con una tasa de interés anual simple del 8%, los pagos se realizarán de manera mensual, el crédito se ha adquirido con la finalidad de aumentar la capacidad de producción de la planta principal.

El Sr. López García es parte relacionada de la compañía. Se revisó la tasa de interés en comparación con la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador, determinando que la tasa pactada con el inversionista es menor; además el crédito se ha registrado en el Banco Central, de modo que es posible obtener la deducibilidad total de los gastos incurridos por el concepto de intereses de este préstamos, de conformidad con el artículo 10, numeral 2 y el artículo 13 numeral 3 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004) y el artículo 30 de su respectivo reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

El patrimonio de Ecuagas S.A. asciende a 500.000 dólares y la compañía no cuenta con ningún otro crédito del exterior, por lo que la relación total del endeudamiento externo y el patrimonio es del 200%, porcentaje que se encuentra dentro del límite establecido del 300% por el artículo 30 del Reglamento que trata la deducibilidad del gasto por intereses, en caso de que la relación del endeudamiento sea superior al 300% la porción del gasto

generado por el adicional al 300% será considerada como no deducible de impuesto a la renta (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

En caso de no contar con el certificado de residencia fiscal del Sr. López García no sería posible acogerse a los beneficios del Convenio y por ende sería necesario realizar la retención en la fuente del 22% de Impuesto a la Renta (tarifa vigente para sociedades) a los intereses pagados conforme está establecido en el artículo 4 de la Resolución 787 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial 346 el 2 de octubre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

A continuación se incluye la tabla de amortización del crédito pactado entre la compañía Ecuagas y el Sr. López García, en lo que respecta a los pagos realizados durante todo el año 2013:

Cuadro 4: Tabla de amortización artículo 11

Mes	Pago	Porción Interés	Porción Capital	Remanente de Capital
0	-	-	-	1,000,000.00
1	12,132.76	6,666.67	5,466.09	994,533.91
2	12,132.76	6,630.23	5,502.53	989,031.37
3	12,132.76	6,593.54	5,539.22	983,492.16
4	12,132.76	6,556.61	5,576.15	977,916.01
5	12,132.76	6,519.44	5,613.32	972,302.69
6	12,132.76	6,482.02	5,650.74	966,651.95
7	12,132.76	6,444.35	5,688.41	960,963.54
8	12,132.76	6,406.42	5,726.34	955,237.20
9	12,132.76	6,368.25	5,764.51	949,472.69
10	12,132.76	6,329.82	5,802.94	943,669.75
11	12,132.76	6,291.13	5,841.63	937,828.12
12	12,132.76	6,252.19	5,880.57	931,947.55

TOTAL	145,593.11	77,540.66	68,052.45
--------------	------------	-----------	-----------

El valor total de los intereses pagados durante el año 2013 asciende a 77.540,66 dólares, dicho valor es el ingreso percibido por el Sr. López García, por lo que en el caso de no poder acogerse a lo dispuesto en el Convenio bien por no cumplir con los requisitos o por cualquier otro motivo, la compañía Ecuagas debía realizar la retención en la fuente tratada en el párrafo anterior mensualmente, por lo que el tratamiento para este pago requerirá la inclusión de un rubro denominado *gross up*. Este rubro corresponderá al valor de la retención que se debe realizar al tratarse de un pago al exterior. Éste valor por *gross up* está previsto de modo que después de realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta el proveedor no se vea afectado y reciba el importe original de los intereses, además es necesario considerar que el valor incurrido por *gross up* es un gasto no deducible de impuesto a la renta conforme lo establecido en el artículo 30 del Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010). Los valores consolidados por todo el año 2013 tomando en cuenta lo mencionado anteriormente son los siguientes:

Valor a pagar	77,540.66
<i>Gross up</i>	21,870.44
Base para la retención	99,411.11

Debido a que el cobro de intereses no es objeto del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y de acuerdo a la absolución de consultas de la Administración Tributaria no se deberá emitir ninguna factura, pues la operación de crédito realizada a través de un contrato de mutuo o préstamo de dinero, no produce el hecho generador del IVA, en vista que no implica ningún tipo de transferencia de bienes corporales ni la prestación de un servicio,

conforme lo establece el artículo 52 de la Ley (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004), no es necesario emitir tampoco una liquidación de compras de bienes y prestación de servicios por no cumplir con el pre supuesto del artículo 70 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004) y debido al mismo motivo mencionado anteriormente conforme el artículo 13 del Reglamento (Reglamento de comprobantes de venta, 2010).

Tomando en cuenta que el crédito tratado en este ejemplo se ha registrado en el Banco Central del Ecuador, la tasa pactada es inferior a la tasa máxima autorizada por el Banco, se cuenta con el certificado de residencia fiscal del Sr. López García y el plazo del crédito es por un período mayor a 5 años es posible acogerse a lo dispuesto en el artículo 11 del Convenio por lo que los intereses generados por este crédito solamente tributarán en España, por este motivo no se realizará la retención en la fuente de impuesto a la renta. A continuación se presenta un cuadro con el detalle del beneficio económico que representa la aplicación del Convenio para la compañía Ecuagas:

Cuadro 5: Ejemplo artículo 11

Intereses 2013:	<u>\$ 77,540.66</u>	
	Aplicando el convenio	Sin aplicación del convenio
Valor a pagar	77,540.66	77,540.66
<i>Gross up</i>	<u>-</u>	<u>21,870.44</u>
Base para la retención	77,540.66	99,411.11
Retención 22% de I.R.	<u>-</u>	<u>(21,870.44)</u>
Pago al proveedor	77,540.66	77,540.66
<u>Gasto total real:</u>	<u>77,540.66</u>	<u>99,411.11</u>

Porción deducible	77,540.66	77,540.66
Porción no deducible	-	21,870.44

Ahorro bruto	21,870.44	
15% Part. Trabajadores	(3,280.57)	Efecto en el incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la renta	<u>721.72</u>	Efecto por la deducción adicional de I.R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto	19,311.60	
Ahorro alcanzado durante el plazo del préstamo: \$113.550,23		

3.7 CÁNONES O REGALÍAS (ARTÍCULO 12)

En lo que respecta a la imposición de cánones o regalías pagadas a un residente de uno de los Estados Contratantes que procedan del otro Estado se pueden someter a imposición en el Estado receptor según la legislación del mismo. Sin embargo, también puede someterse a imposición en el Estado que los paga de acuerdo con su legislación pero el impuesto establecido tendrá un máximo del 10% del importe bruto de dichos cánones, conforme está establecido en el artículo 12 del Convenio. Es necesario tomar en cuenta también que para poder acceder a éste beneficio el perceptor de los cánones debe ser el beneficiario efectivo de los mismos (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

Sin embargo de lo establecido en el párrafo precedente los cánones que sean pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas destinadas a la televisión), el impuesto exigido en el Estado Contratante del que procedan no puede exceder del 5% del importe bruto de dichos cánones, tomando en

cuenta para poder acceder a éste beneficio el perceptor de los cánones debe ser el beneficiario efectivo de los mismos (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

El artículo presenta una definición del término “cánones”, el cual a continuación se presenta:

El término "cánones" empleado en este artículo, comprende las remuneraciones de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales, o científicas; este término comprende también las cantidades de cualquier clase relativas a películas cinematográficas y obras registradas en películas y cintas destinadas a la televisión (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

En caso de que la persona que recibe las remuneraciones procedentes de los cánones cuente con un establecimiento permanente en el Estado donde se encuentra domiciliada la persona que los paga y a su vez el establecimiento permanente que posee la persona receptora de las remuneraciones tenga vinculación efectiva con el derecho o propiedad por los que se paguen los cánones, se aplicará lo establecido en el artículo 7 del Convenio referente a beneficios empresariales y no lo estipulado por el artículo 12 correspondiente a cánones o regalías.

Los cánones se considerarán procedentes de un Estado cuando el deudor es el propio Estado, una subdivisión política, una subdivisión administrativa territorial, una colectividad local o un residente de este Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado pero tenga en un Estado un establecimiento

permanente o una base fija en relación con los cuales se haya concluido el contrato que da origen al pago de los cánones y soporten la carga de los mismos, éstos se considerarán como procedentes del Estado Contratante donde estén situados el establecimiento permanente o la base fija (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

En el caso de que exista cualquier tipo de relación especial entre el deudor y el acreedor del canon o un tercero, y el importe de los cánones pagados sea superior al que se hubiera pagado en caso de no existir este tipo de relaciones especiales, las disposiciones presentadas en el artículo 12 del Convenio que han sido tratadas a lo largo de este subíndice no se podrán aplicar a la totalidad de los cánones sino sólo a la cuantía del valor que se pagaría en ausencia de dichas relaciones; el exceso se podrá someter conforme lo establezca la legislación de cada Estado Contratante.

Para ejemplificar la aplicación práctica de este artículo del Convenio se presenta a continuación un caso:

La compañía de telecomunicaciones Ecualcom S.A. que opera en Ecuador brindando servicios de telecomunicaciones contrata a Spaincom S.A. compañía española para la utilización de sus sistemas informáticos. Ecualcom recibe cargos de Spaincom por 2,7 millones de dólares anuales correspondientes a la utilización de los sistemas informáticos empleados en las operaciones de la compañía en Ecuador. Spaincom S.A. emite una factura anual la cual es enviada a Ecualcom S.A. en conjunto con el certificado de residencia fiscal que acredita su residencia para efectos fiscales en España.

En virtud de lo establecido en el artículo 12 del Convenio, Ecualcom solamente está en obligación de realizar la retención en la fuente del impuesto a la renta por el 10% del monto bruto de los cánones totales, en vista de que cuenta con el certificado de residencia fiscal de Spaincom; en este caso la retención asciende a un total de 270.000,00 dólares. Sin embargo, la realización de la retención sobre la remuneración pactada originalmente por las dos compañías implicaría que Spaincom reciba un valor menor al que espera cobrar por la concesión de uso de sus sistemas informáticos, en este caso:

Valor facturado	2,700,000.00
Retención 10% I.R.	(270,000.00)
Valor a pagar	2,430,000.00

Si bien el artículo 24 del Convenio establece que cuando un residente de España obtenga rentas que pueden someterse a imposición en el Ecuador, España deducirá del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagada en el Ecuador (Convenio entre Ecuador y España, 1993), es muy probable que el proveedor no permita el uso de sus sistemas hasta que reciba la totalidad del pago pactado; bien por desconocimiento de este beneficio fiscal o puesto que si bien Spaincom podrá utilizar como crédito tributario la retención que Ecualcom le realice, esto sucederá en el siguiente ejercicio fiscal, cuando haga su declaración anual y hasta que eso suceda el flujo de caja de Spaincom se verá afectado. Cualquiera sea el motivo, si el proveedor no está dispuesto a recibir un valor en efectivo menor al pactado, la compañía ecuatoriana deberá incluir un importe por *gross up* para compensar la retención que se debe realizar.

De la misma forma, en el caso de que no fuera posible aplicar lo establecido en el Convenio, bien por no cumplir con los requisitos o por cualquier otro motivo, el tratamiento para este servicio requerirá la inclusión de un rubro denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes o servicios. Este rubro corresponderá al valor de la retención que se debe realizar al tratarse de un pago al exterior. Éste valor por *gross up* incrementa el costo del servicio; y está previsto de modo que después de realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta el proveedor no se vea afectado y reciba el importe original de la factura, además es necesario considerar que el valor incurrido por *gross up* es un gasto no deducible de impuesto a la renta conforme lo establecido en el artículo 30 del Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010). Para este ejemplo los cálculos son los siguientes:

- Cuando el proveedor no accede a recibir la retención como parte de pago:

Valor a pagar	2,700,000.00
Gross up 10%	300,000.00
Valor liquidación	3,000,000.00
IVA	360,000.00
Total liquidación	3,360,000.00

- Cuando no es posible aplicar el convenio:

Valor a pagar	2,700,000.00
Gross up 22%	761,538.46
Valor liquidación	3,461,538.46
IVA	415,384.62
Total liquidación	3,876,923.08

De este modo el valor de la factura coincide con el valor a pagar al proveedor después de realizada la retención del 100% de IVA conforme lo establecido en la Resolución 124 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero de 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008); y el 10% cuando es posible aplicar el artículo 12 del Convenio o el 22% cuando no es posible aplicar el Convenio (tarifa vigente para sociedades) de impuesto a la renta conforme está establecido en el artículo 4 de la Resolución 787 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial 346 el 2 de octubre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

A continuación se presenta un cuadro comparativo que utiliza los dos escenarios planteados, la primera columna muestra el manejo financiero obtenido gracias al Convenio y el segundo escenario contempla la no utilización del convenio y refleja el impacto económico causado:

Cuadro 6: Primer ejemplo artículo 12

	Cánones	\$ 2,700,000.00
	Aplicando el convenio	Sin aplicación del convenio
Valor a pagar	2,700,000.00	2,700,000.00
<i>Gross up</i>	300,000.00	761,538.46
Valor liquidación	3,000,000.00	3,461,538.46
IVA	360,000.00	415,384.62
Total liquidación	3,360,000.00	3,876,923.08
Retención 10%/22% de I.R.	(300,000.00)	(761,538.46)
Retención 100% de IVA	(360,000.00)	(415,384.62)
Pago al proveedor	2,700,000.00	2,700,000.00
Gasto total real:	3,000,000.00	3,461,538.46
Porción deducible	3,000,000.00	2,700,000.00
Porción no deducible	300,000.00	761,538.46

Ahorro bruto	461,538.46	
15% Part. Trabajadores	(69,230.77)	Efecto en el incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la renta	15,230.77	Efecto por la deducción adicional de I.R. por Part.Trabajadores
Ahorro neto	407,538.46	

Como es posible visualizar en las cifras presentadas en este caso no es posible beneficiarse del ahorro total debido a que fue necesario realizar un *gross up* que representa un gasto no deducible. Sin embargo, es posible alcanzar un beneficio mayor cuando la compañía española accede a recibir el valor reducido que se deriva de la aplicación de la retención pues utilizará la retención como crédito tributario al momento de realizar su declaración anual de impuestos. Este escenario normalmente sucede cuando las compañías que realizan la transacción son partes relacionadas o existe una estrecha relación que les permite llegar a este tipo de consentimientos, a continuación se plantea el manejo financiero derivado de la aplicación completa del Convenio versus la no aplicación:

Cuadro 7: Segundo ejemplo artículo 12

	Cánones	\$2,700,000.00
	Aplicando el convenio	Sin aplicación del convenio
Valor a pagar	2,700,000.00	2,700,000.00
<i>Gross up</i>	-	761,538.46
Valor liquidación	2,700,000.00	3,461,538.46
IVA	324,000.00	415,384.62
Total liquidación	3,024,000.00	3,876,923.08
Retención 22% de I.R.	(270,000.00)	(761,538.46)
Retención 100% de IVA	(324,000.00)	(415,384.62)
Pago al proveedor	2,430,000.00	2,700,000.00

Gasto total real:	2,700,000.00	3,461,538.46
Porción deducible	2,700,000.00	2,700,000.00
Porción no deducible	-	761,538.46

Ahorro bruto	761,538.46	
15% Part. Trabajadores	(114,230.77)	Efecto en el incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la renta	<u>25,130.77</u>	Efecto por la deducción adicional de I.R. por Part.Trabajadores
Ahorro neto	672,438.46	

3.8 GANANCIAS DE CAPITAL (ARTÍCULO 13)

Lo referente a ganancias de capital se trata en el artículo 13 del Convenio, en este artículo se hace referencia también al artículo 6 correspondiente a rentas inmobiliarias mencionando que tal como se indica en el artículo 6 los beneficios obtenidos de la enajenación de bienes inmuebles se pueden someter a imposición en el Estado en que los bienes se encuentren situados.

En cuanto a las rentas derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado tenga en el otro Estado, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente pueden someterse a imposición en éste segundo Estado.

En cuanto a las ganancias derivadas de la enajenación de buques o de bienes muebles que sean parte de dichos buques, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que se encuentre la sede de dirección o administración efectiva de la empresa.

De existir ganancias en la venta de cualquier otro bien distinto de los mencionados anteriormente, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que resida el transmitente (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

A continuación se plantea un ejemplo práctico que aplica lo dispuesto en éste artículo del Convenio:

La compañía ecuatoriana Banco Ecuador C.A. posee una agencia en la ciudad de Madrid en España, dicha agencia ha decidido vender todos los vehículos de su propiedad que se encontraban formando parte del activo de la entidad, fruto de esta operación se generó una utilidad de 150.000 dólares, la agencia del Banco tributó por este valor de conformidad con la legislación española, conforme lo establece el artículo 13 del Convenio.

En vista de que esta renta fue sometida a imposición en España, la legislación ecuatoriana por medio del artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno plantea una exención indicando que toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

Es posible acogerse a esta exención debido a que España no figura en la lista de paraísos fiscales difundida por el Servicio de Rentas Internas por medio del artículo 2 de la Resolución 182 del 2008 que fue publicada en el Suplemento del Registro Oficial 285 el 29 de febrero de 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008).

3.9 TRABAJOS INDEPENDIENTES (ARTÍCULO 14)

El artículo 14 norma las rentas obtenidas relacionadas a trabajos independientes estableciendo que cuando una persona física residente de un Estado presta servicios profesionales en el otro Estado, los beneficios que obtenga de estas actividades sólo podrán ser sometidos a imposición en el estado en que sea residente, a menos que dicha persona haya permanecido 183 días o más durante el año correspondiente en el otro Estado, en cuyo caso estas rentas podrán ser sometidas a imposición en este estado donde se prestaron los servicios pero sólo en lo correspondiente a los beneficios percibidos por los servicios prestados.

El artículo provee una definición de lo que comprende la expresión “servicios profesionales” la cual comprende: las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o formativo así como las actividades independientes de Médicos Abogados, Ingenieros, Arquitectos, Dentistas y Auditores (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

En cuanto a la aplicación práctica de este artículo del Convenio es necesario considerar lo establecido por el artículo 8 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno el cual establece, al igual que el Convenio, un plazo de 183 días de

permanencia para que una persona sea considerada residente fiscal de Ecuador (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010), por lo cual, si la persona natural extranjera que presta un servicio en el país no permanece por un período mayor a 183 días dentro del mismo año, el ingreso obtenido como contraprestación no estará sometido a imposición en Ecuador, esto sólo si esta remuneración u honorarios son pagados en el exterior por sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador, conforme lo establece el artículo 8 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004). Si este fuera el caso no es necesario aplicar el Convenio y por ende es posible acogerse a este beneficio sin necesidad de contar con un certificado de residencia fiscal ni uno de pertinencia de gastos.

Por otro lado en caso de que una persona natural o sociedad con un establecimiento permanente en Ecuador sea quien va a asumir el gasto correspondiente a la remuneración u honorarios del profesional independiente extranjero, estos ingresos son considerados gravados y de fuente ecuatoriana conforme lo estipulan el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004) y el artículo 8 de su Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010). En este caso es posible acogerse a las disposiciones presentadas en el artículo 14 del Convenio.

Para ejemplificar la aplicación práctica de este artículo y sus beneficios a continuación se plantea un caso:

La compañía constructora ecuatoriana Urbina & Schalke requiere los servicios profesionales del Arquitecto Antoni Gaudí ciudadano residente español, la compañía constructora requiere asesoría del Arq. Gaudí en cuanto al diseño de varios de sus futuros proyectos en el país, para lo cual el Sr. Gaudí realizará tres visitas a las oficinas de la compañía en la ciudad de Quito durante el mismo año, cada visita tendrá una duración de 3 semanas. A cambio de sus servicios la compañía ha pactado una remuneración de 350.000 dólares. El Arq. Gaudí entrega su certificado de residencia fiscal apostillado emitido por la Agencia Tributaria española.

Dado que la estadía total del Arquitecto durante el mismo período fiscal no supera los 183 días establecidos en el Convenio y la compañía cuenta con el certificado de residencia fiscal del Sr. Gaudí es posible aplicar lo establecido en el artículo 14 del Convenio por lo cual los ingresos percibidos por el Arq. Gaudí serán sometidos a imposición únicamente en España por lo que no es necesario realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta en Ecuador.

Sin embargo, en el caso de que no fuera posible aplicar lo establecido en el Convenio, bien por no cumplir con los requisitos o por cualquier otro motivo, el tratamiento para este servicio requerirá la inclusión de un rubro denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes o servicios. Este rubro corresponderá al valor de la retención que se debe realizar al tratarse de un pago al exterior. Éste valor por *gross up* incrementa el costo del servicio; y está previsto de modo que después de realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta el proveedor no se vea afectado y reciba el importe original de la factura, además es necesario considerar que el valor incurrido por *gross up* es un

gasto no deducible de impuesto a la renta conforme lo establecido en el artículo 30 del Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010). Para este ejemplo el cálculo sería el siguiente:

Valor a pagar	350,000.00
Gross up	98,717.95
Valor liquidación	448,717.95
IVA	53,846.15
Total liquidación	502,564.10

De este modo el valor de la factura coincide con el valor a pagar al proveedor después de realizada la retención del 100% de IVA conforme lo establecido en la Resolución 124 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero de 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008); y cuando no es posible aplicar el Convenio el 22% (tarifa vigente para sociedades) de impuesto a la renta conforme está establecido en el artículo 4 de la Resolución 787 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial 346 el 2 de octubre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

A continuación se presenta un cuadro comparativo que utiliza los dos escenarios planteados, la primera columna muestra el manejo financiero obtenido gracias a la aplicación del artículo 14 del Convenio y el segundo escenario contempla la no utilización del convenio y refleja el impacto económico causado:

Cuadro 8: Ejemplo artículo 14

Total facturas Arq. Antoni Gaudi:		\$ 350.000,00
	Aplicando el convenio	Sin aplicación del convenio
Valor a pagar	350.000,00	350.000,00
<i>Gross up</i>	-	98.717,95
Valor liquidación	350.000,00	448.717,95
IVA	42.000,00	53.846,15
Total liquidación	392.000,00	502.564,10
Retención 22% de I.R.	-	(98.717,95)
Retención 100% de IVA	(42.000,00)	(53.846,15)
Pago al proveedor	350.000,00	350.000,00
Gasto total real:	350.000,00	448.717,95
Porción deducible	350.000,00	350.000,00
Porción no deducible	-	98.717,95

Ahorro bruto	98.717,95	
15% Part. Trabajadores	(14.807,69)	Efecto en el incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la renta	3.257,69	Efecto por la deducción adicional de I.R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto	87.167,95	

En el caso de que el Sr. Gaudí requiriera de un período superior a 183 días para realizar sus funciones ya no se podría acoger a lo dispuesto en el Convenio tratado en el caso anterior.

Si la permanencia es superior a 183 días es recomendable que se inscriba en el Registro Único de Contribuyentes del Servicio de Rentas Internas en Ecuador. De este modo al contar con un establecimiento permanente en Ecuador los ingresos obtenidos dentro del

país estarán sometidos bajo la legislación local de manera normal, debiéndose realizar una retención de únicamente el 10% correspondiente a honorarios profesionales conforme está establecido en el artículo 2 de la Resolución 787 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial 346 el 2 de octubre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

Los requisitos para obtener el Registro Único de Contribuyentes se pueden consultar en el octavo anexo del presente trabajo (Ver Anexo N° 8). Cuando el Sr. Gaudí planifique ausentarse del país por un período de tiempo prolongado es aconsejable que suspenda o cancele su RUC.

3.10 TRABAJOS DEPENDIENTES (ARTÍCULO 15)

Los sueldos, salarios y otras remuneraciones percibidas por un residente de un Estado empleado en relación de dependencia se encuentran normados en el artículo 15 del Convenio, que establece que estas rentas se podrán someter a imposición en el Estado que los pague, sin embargo si el empleo se realiza en el otro Estado las remuneraciones derivadas del mismo podrán someterse a imposición en éste otro Estado.

A pesar de lo establecido en el párrafo anterior, las remuneraciones percibidas por un residente de un Estado en razón de un empleo ejercido en el otro Estado sólo podrán someterse a imposición en el primer Estado si se cumplen las siguientes condiciones:

- i) El beneficiario permanece en el otro Estado durante uno o varios períodos que no exceden en total de ciento ochenta y tres días en el curso del año natural considerado.
- ii) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado; y,
- iii) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

Sin embargo de todo lo establecido anteriormente, cuando se trate de rentas obtenidas en consecuencia de un empleo ejercido a bordo de un buque explotado en tráfico internacional, éstas podrán someterse a imposición en el Estado donde se encuentre la sede de dirección o de administración efectiva de la empresa.

En cuanto a la aplicación práctica de este artículo del Convenio es necesario considerar lo establecido por el artículo 8 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno el cual establece, al igual que el Convenio, un plazo de 183 días de permanencia para que una persona sea considerada residente fiscal de Ecuador (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010), por lo cual, si la persona natural extranjera que realiza un trabajo en relación de dependencia dentro del país no permanece por un período mayor a 183 días dentro del mismo año, el ingreso obtenido como contraprestación no estará sometido a imposición en Ecuador, esto sólo si esta

remuneración u honorarios son pagados en el exterior por sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador, conforme lo establece el artículo 15 del Convenio (Convenio entre Ecuador y España, 1993) y lo reitera el artículo 8 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

Por otro lado en caso de que una persona natural o sociedad con un establecimiento permanente en Ecuador sea quien va a asumir el gasto correspondiente a la remuneración del empleado en relación de dependencia extranjero, estos ingresos son considerados gravados y de fuente ecuatoriana conforme lo estipulan el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004) y el artículo 8 de su Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

Entonces, cuando una compañía española contrata a una persona natural residente de España para ejercer un empleo en Ecuador por un período inferior a 183 días y es la misma compañía española quien realiza el pago de la remuneración de esta persona, las rentas obtenidas por esta persona solamente se someterán a imposición en España conforme la legislación española. En caso de que dicha persona permanezca durante un período superior a 183 días para ejercer su empleo los ingresos percibidos serán sometidos a imposición en Ecuador conforme la legislación ecuatoriana. El ejemplo es válido también de manera invertida, si una sociedad ecuatoriana contrata un empleado para que realice sus labores en España.

3.11 MIEMBROS DE CONSEJOS O DIRECTORIOS (ARTÍCULO 16)

Las participaciones y retribuciones similares que un residente de un Estado perciba como miembro de un Directorio, Consejo de Administración o de Vigilancia, o de otro órgano similar de una sociedad residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este otro Estado conforme lo establece el artículo 16 del Convenio (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

Para la correcta aplicación de lo dispuesto por el artículo 16 Convenio tratado en el párrafo anterior, será necesario someter a imposición los ingresos percibidos por quien sea miembro de consejos o directorios en el país en el que ejerza esa función.

En el caso ecuatoriano será necesario realizar una retención del 22% (tarifa vigente para sociedades) de impuesto a la renta, al ser un pago realizado a una persona natural no residente ni domiciliada en el Ecuador conforme está establecido en el artículo 4 de la Resolución 787 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial 346 el 2 de octubre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

3.12 ARTISTAS Y DEPORTISTAS (ARTÍCULO 17)

Las rentas obtenidas por artistas y deportistas se sujetarán a lo dispuesto por el artículo 17 del Convenio, sin tomar en cuenta las disposiciones establecidas en los artículos 14 y 15 que tratan sobre trabajos independientes y dependientes. Los beneficios obtenidos por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o

televisión, músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en dicha calidad, pueden someterse a imposición en el Estado donde ejerzan tal actividad (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

De igual manera, si las rentas obtenidas por el artista o deportista fueran percibidas por otra persona, se podrán de todas maneras someter a imposición en el estado en el que actúa el artista o deportista, sin tomar en cuenta lo dispuesto en los artículos 7 (beneficios empresariales), 14 y 15 del Convenio.

Para clarificar este ejemplo y demostrar su aplicación práctica a continuación se plantea el siguiente ejemplo:

La compañía ecuatoriana Shows y Producciones ha organizado un concierto en la ciudad de Quito, Ecuador; para lo cual ha contratado al Sr. Enrique Iglesias como principal figura de este espectáculo. Por los servicios del señor Iglesias la compañía ha pactado retribuirle 250.000 dólares americanos en efectivo.

Conforme está establecido en el artículo 17 del Convenio, en el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004) y el artículo 8 de su Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010) los ingresos percibidos por el Sr. Iglesias se consideran de fuente ecuatoriana y por ende deberán ser sometidos a imposición en Ecuador. Para ello la compañía de espectáculos Shows y Producciones deberá realizar la respectiva retención del 22% de Impuesto a la Renta conforme está establecido en el artículo 4 de la Resolución 787 del SRI publicada en el

Suplemento del Registro Oficial 346 el 2 de octubre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

Sin embargo, el Sr. Iglesias espera recibir 250.000 dólares en efectivo fruto de su trabajo, por este motivo es necesario incluir un rubro adicional denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes y de servicios. Este rubro corresponderá al valor de la retención que se debe realizar al tratarse de un pago a una persona natural no residente. Éste valor por *gross up* incrementa el costo del servicio; y está previsto de modo que después de realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta el proveedor no se vea afectado y reciba el importe original de la factura, además es necesario considerar que el valor incurrido por *gross up* es un gasto no deducible de impuesto a la renta conforme lo establecido en el artículo 30 del Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010). Para este ejemplo el cálculo sería el siguiente:

Valor a pagar	250,000.00
<i>Gross up</i>	70,512.82
Valor liquidación	320,512.82
IVA	38,461.54
Total liquidación	358,974.36

De este modo el valor de la factura coincide con el valor a pagar al proveedor después de realizada la retención del 100% de IVA conforme lo establecido en la Resolución 124 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero de 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008); y la retención del 22% de impuesto a la renta mencionada anteriormente.

En enero del año 2012 la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia se pronunció sobre el recurso de hecho No. 438-2010 interpuesto por la compañía Empresa Turística Plaza de Toros Monumental Ambato Cía. Ltda., dentro del juicio de impugnación No. 20316-435-09 seguido por la compañía en contra de la Administración Tributaria.

La compañía actora fundamente el recurso de casación en que se ha inaplicado el Convenio con España, con la aclaración de que el art. 17 del Convenio no es aplicable al caso por cuanto los toreros no son artistas ni deportistas como pretende la Administración Tributaria, y en razón de que el art. 22 del Convenio dice que todas las rentas de un residente de un Estado cualquiera sea la procedencia de las mismas, no mencionadas en los artículos anteriores sólo pueden someterse a imposición en dicho Estado, ya que los toreros ni sus rentas por su profesión no están mencionadas en los artículos procedentes al 22 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 2012), no se debía tributar en Ecuador.

Por su parte el representante de la Administración Tributaria, expresa que ni los jueces ni la Administración han violado Convenio alguno, que la acción de impugnación nunca se basó en la legitimidad o falta de reconocimiento y/o aplicación de un Convenio, por cuanto nunca ha estado en tela de duda el lugar donde debían tributar los toreros españoles que actuaron en la Feria Taurina de Ambato; que es sabido que a todo artista extranjero debe necesariamente hacerse la retención de impuestos, procedimiento que fue omitido por la Empresa actora.

Sobre esto la Sala se manifiesta indicando que, los artículos del Convenio presuntamente inaplicados señalan:

Art. 14 Trabajos independientes.- 1.- Las rentas obtenidas por una persona física residente de un Estado Contratante por la prestación de servicios profesionales y otras actividades independientes de carácter análogo solo podrán someterse a imposición en este Estado, a menos que dicha persona para ejercer tal actividad haya permanecido ciento ochenta y tres (183) días o más durante el año natural correspondiente en el otro Estado Contratante.

En este caso, las rentas obtenidas pueden someterse a imposición en el otro Estado Contratante pero solo en la medida en que sean imputables a la actividad allí ejercida. 2.- La expresión "servicios profesionales" comprende, especialmente, las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o formativo así como las actividades independientes de Médicos Abogados, Ingenieros, Arquitectos, Dentistas y Auditores.

Art. 22 Otras Rentas.- 1.- Las rentas de un residente de un Estado Contratante cualquiera que sea la procedencia de las mismas, no mencionadas en los artículos precedentes del Convenio solo pueden someterse a imposición en dicho Estado (el subrayado es de la Sala) (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 2012).

La Administración Tributaria basa la Liquidación de Diferencias en las disposiciones del Convenio, específicamente en el artículo 17.1 que establece:

Art. 17 Artistas y deportistas.- 1.- No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15 de este Convenio, las rentas obtenidas por los profesionales del espectáculo, tales como los artistas de teatro, cine, radiodifusión o televisión, músicos, así como los deportistas, por sus actividades personales en dicha calidad, pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde ejerzan tal actividad (el subrayado es de la Sala) (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 2012).

La Sala considera esta disposición aplicable al caso de los toreros, quienes efectivamente son profesionales de un espectáculo, la tauromaquia, conocida como “el arte de lidiar toros” sobre la que no cabe la menor duda de que se trate de un espectáculo, porque además, la disposición transcrita del Convenio, no realiza una enumeración exhaustiva

sino ejemplifica al señalar a “los profesionales del espectáculo, tales como”, por lo que cabe perfectamente la inclusión de la actividad que desarrollan los profesionales del toreo, consiguientemente, la liquidación de diferencias establecida por la Administración Tributaria es válida (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, 2012).

3.13 PENSIONES (ARTÍCULO 18)

Las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado por el desempeño de un empleo anterior solo pueden someterse a imposición en este Estado.

En este artículo el Convenio es bastante claro, por ejemplo, si un ecuatoriano que ha trabajado toda su vida en Ecuador aportando al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, se hace acreedor al momento de su jubilación a una pensión, si esta persona decide migrar a España para disfrutar de su jubilación en este país, no deberá tributar sobre esta pensión, pues conforme lo establece el Convenio, esta remuneración sólo puede someterse a imposición en Ecuador.

En Ecuador la pensión recibida por esta persona se rige por lo establecido en el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno que en su numeral 7 establece que los ingresos que perciban los beneficiarios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por toda clase de prestaciones que otorga esta entidad; las pensiones patronales jubilares conforme el Código del Trabajo; y, los que perciban los miembros de la Fuerza Pública del ISSFA

y del ISSPOL; y, los pensionistas del Estado se encuentran exentos de Impuesto a la Renta (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004).

3.14 FUNCIONES PÚBLICAS (ARTÍCULO 19)

El tratamiento relacionado con las remuneraciones otorgadas a los funcionarios del sector público está descrito en el artículo 19 del Convenio. Las remuneraciones pagadas por un Estado a una persona física, por servicios prestados a este Estado, solo pueden someterse a imposición en este Estado. Sin embargo, dichas remuneraciones solo pueden someterse a imposición en el otro Estado si los servicios se prestan en dicho Estado y si el beneficiario de la remuneración fuese un residente del mismo que posea la nacionalidad de dicho Estado; o que no haya adquirido la condición de residente de dicho Estado con el único fin de prestar dichos servicios.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 18 (Pensiones), las pensiones pagadas por un Estado a una persona física por servicios prestados a dicho Estado, sólo pueden someterse a imposición en este Estado. Sin embargo, estas pensiones pueden someterse a imposición únicamente en el otro Estado si la persona física es residente y nacional de este otro Estado.

El artículo además aclara el tratamiento de las disposiciones presentadas en los artículos 15 (Trabajos dependientes), 16 (Miembros de consejos o directorios) y 18 (Pensiones) cuando se trata de servicios públicos indicando que las disposiciones de estos artículos se

aplicarán a las remuneraciones y pensiones por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado.

Para ejemplificar la aplicación de este artículo se plantea el siguiente caso: El Ministro de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana de Ecuador Ricardo Patiño ha sido encomendado la tarea de negociar con su par español, el Ministro de Asuntos Exteriores y de Cooperación José Manuel García-Margallo, un tratado que permita a los ciudadanos ecuatorianos ingresar a España sin una visa. Para esto el Ministro ecuatoriano deberá permanecer en España por un periodo de tiempo aproximado de ocho meses dentro del mismo año.

En vista de lo establecido en el artículo 19 del Convenio, la remuneración del Ministro Patiño se debe someter a imposición en Ecuador debido a que él es un residente ecuatoriano a pesar de que adquiere su residencia fiscal en España, tras permanecer más de 183 días en este país, sin embargo, esto lo hace con el único fin de prestar los servicios para los que fue enviado a este país.

3.15 ESTUDIANTES (ARTÍCULO 20)

Los ingresos que los estudiantes reciban para su formación están tratados en el artículo 20 del Convenio, este artículo establece que las cantidades que percibieren para su manutención, estudios o formación, un estudiante o una persona en período de prácticas, que se hallen temporalmente en un Estado con el único fin de proseguir sus estudios o formación y que sean o hubiesen sido inmediatamente antes de esa visita residentes del

otro Estado, no podrán ser sometidas a imposición en el Estado mencionado en primer lugar, siempre que dichas cantidades pagadas procedan a fuentes situadas fuera de dicho Estado.

Para clarificar la aplicación de éste artículo se plantea el siguiente caso de ejemplo, el Ing. Andrés Carrera ciudadano residente ecuatoriano recibe una beca patrocinada por la Secretaría Nacional de Educación Superior, Ciencia, Tecnología e Innovación para cursar sus estudios de postgrado en España. El valor que recibirá cubrirá por completo su manutención y el costo de sus estudios mientras dure el programa.

Conforme está establecido en el convenio este ingreso percibido por el Ing. Carrera no puede ser sometido a imposición en España debido a que el Ing. Carrera es residente ecuatoriano antes de iniciar sus estudios en España y adicionalmente las cantidades que recibió para su formación y manutención provienen de fuentes externas al Estado español, específicamente del Gobierno ecuatoriano.

Por otro lado en Ecuador, el Ing. Carrera está liberado de tributar sobre el ingreso que ha percibido al encontrarse éste exento del pago de impuesto a la renta conforme está establecido en el artículo 23 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece que las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior, entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales, otorguen el Estado, los empleadores, organismos

internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros, están exentos del pago del Impuesto a la Renta (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010).

3.16 PROFESORES (ARTÍCULO 21)

Las remuneraciones percibidas por profesores y otros miembros del personal de enseñanza se tratan en el artículo 21 del Convenio, el tratamiento presentado en éste artículo para dichas rentas excluye cualquier retribución de las denominadas remuneraciones por servicios profesionales que son tratadas en el artículo 14 (Trabajos independientes).

Las remuneraciones que percibieren los profesores y otros miembros del personal de enseñanza residentes de un Estado al comienzo de su estancia en el otro Estado, y que permanezcan temporalmente en este último Estado para enseñar o dedicarse a las investigaciones científicas en una Universidad u otra Institución de enseñanza oficialmente reconocida durante un período que no exceda de dos años, solo pueden someterse a imposición en el primer Estado.

La disposición presentada en el párrafo anterior no se aplica a las remuneraciones recibidas por la realización de trabajos de investigación, si tales trabajos son efectuados principalmente en interés particular de una o varias personas.

Con el fin de clarificar el procedimiento a seguir en este tipo de casos a continuación se plantea un caso que ejemplifica la aplicación del Convenio:

La Universidad Católica Politécnica del Ecuador, institución de educación superior domiciliada en la ciudad de Quito, contrata los servicios de docencia del ciudadano residente español Camilo José Cela para que imparta la materia de Literatura española contemporánea en la Facultad de Comunicación, Lingüística y Literatura durante el primer semestre académico 2013-2014. En total el señor Cela permanecerá en Ecuador durante 150 días. Por sus servicios el señor Cela recibirá en total la cantidad de 10.000 dólares americanos.

En virtud de lo establecido en el Convenio el Sr. Cela deberá tributar exclusivamente en su país de residencia, conforme está establecido en el artículo 21 (Convenio entre Ecuador y España, 1993). El tiempo de permanencia del profesor Cela es inferior a dos años y él ha presentado a la Universidad Católica Politécnica del Ecuador su certificado de residencia fiscal emitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria española debidamente apostillado. Con estos requisitos cumplidos la Universidad Católica Politécnica no debe realizar la retención en la fuente de Impuesto a la Renta.

Sin embargo, en caso de que no fuera posible aplicar lo establecido en el Convenio por cualquier motivo, sería necesario incluir un rubro adicional denominado *gross up* en la liquidación de compras de bienes y de servicios. Este rubro corresponderá al valor de la retención que se debe realizar al tratarse de un pago a una persona natural no residente. Éste valor por *gross up* incrementa el costo del servicio; y está previsto de modo que

después de realizar la retención en la fuente de impuesto a la renta el proveedor no se vea afectado y reciba el importe original pactado por sus servicios, además es necesario considerar que el valor incurrido por *gross up* es un gasto no deducible de impuesto a la renta conforme lo establecido en el artículo 30 del Reglamento (Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno, 2010). Para este ejemplo el cálculo sería el siguiente:

Valor a pagar	10,000.00
<i>Gross up</i>	2,820.51
Valor liquidación	12,820.51
IVA	1,538.46
Total liquidación	14,358.97

De este modo el valor de la factura coincide con el valor a pagar al Sr. Cela después de realizada la retención del 100% de IVA conforme lo establecido en la Resolución 124 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 263 del 30 de enero de 2008 (Servicio de Rentas Internas, 2008); y la retención del 22% de impuesto a la renta conforme está establecido en el artículo 4 de la Resolución 787 del SRI publicada en el Suplemento del Registro Oficial 346 el 2 de octubre del 2014 (Servicio de Rentas Internas, 2014).

A continuación se presenta un cuadro comparativo que utiliza los dos escenarios planteados, la primera columna muestra el manejo financiero obtenido gracias a la aplicación del artículo 14 del Convenio y el segundo escenario contempla la no utilización del convenio y refleja el impacto económico causado:

Cuadro 9: Ejemplo artículo 21

Remuneración total del Sr. Cela:		\$ 10,000.00
	Aplicando el convenio	Sin aplicación del convenio
Valor a pagar	10,000.00	10,000.00
<i>Gross up</i>	-	2,820.51
Valor liquidación	10,000.00	12,820.51
IVA	1,200.00	1,538.46
Total liquidación	11,200.00	14,358.97
Retención 22% de I.R.	-	(2,820.51)
Retención 100% de IVA	(1,200.00)	(1,538.46)
Pago al proveedor	10,000.00	10,000.00
Gasto total real:	10,000.00	12,820.51
Porción deducible	10,000.00	10,000.00
Porción no deducible	-	2,820.51

Ahorro bruto	2,820.51	
15% Part. Trabajadores	(423.08)	Efecto en el incremento de Part. Trabajadores por un menor gasto
22% Impuesto a la renta	93.08	Efecto por la deducción adicional de I.R. por Part. Trabajadores
Ahorro neto	2,490.51	

3.17 OTRAS RENTAS (ARTÍCULO 22)

El artículo 22 del Convenio presenta el tratamiento que se le debe dar a las rentas que no están mencionadas en ninguno de los otros artículos, para lo cual indica que las rentas de un residente de un Estado, cualquiera que sea la procedencia de las mismas, que no estén mencionadas en los demás artículos del Convenio, sólo pueden someterse a imposición en dicho Estado.

Lo dispuesto por este artículo no se aplicará a las rentas que no sean las procedentes de bienes inmuebles, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado, ejerza en el otro Estado una actividad industrial o comercial por intermedio de un establecimiento permanente que esté situado en este otro Estado, con el que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas estén vinculados efectivamente. En este caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 correspondiente a beneficios empresariales (Convenio entre Ecuador y España, 1993).

3.18 PATRIMONIO (ARTÍCULO 23)

Dentro del artículo 23 se presenta el tratamiento que se le debe dar a los tributos a los que se someta el patrimonio de una persona, entendiéndose como persona tanto a personas naturales o físicas como a personas jurídicas. El patrimonio constituido por bienes inmuebles comprendidos en el artículo 6 que posea un residente de un Estado y que estén situados en el otro Estado puede someterse a imposición en este otro Estado.

El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una Empresa de un Estado tenga en el otro Estado, puede someterse a imposición en este otro Estado.

Por otro lado, el patrimonio constituido por buques explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques solo puede someterse a imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección o de

administración efectiva de la empresa. Todos los demás elementos del patrimonio de un residente de un Estado solo pueden someterse a imposición en este Estado.

En cuanto a la aplicación práctica de este artículo es importante mencionar que en Ecuador no existe, hasta la fecha de la elaboración de este trabajo, un impuesto que grave el patrimonio de las personas directamente. Por este motivo los bienes patrimoniales que tenga una persona ecuatoriana en España estarán sometidos a imposición en España conforme la legislación española; mientras que los bienes que una persona española tenga en Ecuador deberán someterse a imposición en Ecuador, en vista de que en Ecuador no existe un impuesto que los grave, éstos no estarían sometidos a imposición.

4 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

- Se concluye que la redacción del Convenio para evitar la doble imposición entre Ecuador y España es bastante compleja y no de fácil comprensión, lo que provoca en muchos artículos determinadas confusiones las mismas que deben ser absueltas por la administración tributaria central vía la presentación de la consulta tributaria correspondiente.
- La correcta aplicación del Convenio para evitar la doble imposición, firmado entre la República del Ecuador y el Reino de España, provee a los contribuyentes varios beneficios fiscales que se podrían traducir en ahorros importantes al momento de ejecutar transacciones entre ambos países.
- El Convenio, debido a lo dicho anteriormente, fomenta considerablemente los negocios entre ambos países, ya que mayormente adquirir servicios, a un país con el cual Ecuador ha firmado un Convenio para evitar la doble tributación, será más atractivo económicamente que recibir servicios de un país con el cual no existe un tratado de este tipo.

- La conclusión final de este trabajo consiste en un modelo matemático que permite determinar con una gran precisión el ahorro que se obtendría al aplicar los artículos del Convenio en la imposición de las transacciones que se realicen con España, de modo que sea posible comparar realmente el costo de un servicio recibido de un proveedor español con otros; o simplemente analizar si resulta económicamente más conveniente acogerse a las disposiciones del convenio o no hacerlo. A continuación el modelo planteado como resultado de este trabajo de investigación:

$$A = \left\{ \frac{\sum G_0 \cdot (t - i)}{(1 - t) \cdot (1 - i)} \cdot [1 - P(1 - t)] \right\} + \left\{ \frac{\sum G_5 \cdot (t - i)}{(1 - t)(1 - i)} \cdot [1 - P(1 - t)] \right\} \\ + \left\{ \frac{\sum G_{10} \cdot (t - i)}{(1 - t)(1 - i)} \cdot [1 - P(1 - t)] \right\} - C[1 - P(1 - t) - t]$$

Dónde:

G0 = Gastos incurridos en el exterior que conforme el Convenio no deben estar sometidos a imposición en Ecuador.

G5 = Gastos incurridos en el exterior que conforme el Convenio deben estar sometidos a imposición en Ecuador por un impuesto máximo del 5%

G10 = Gastos incurridos en el exterior que conforme el Convenio deben estar sometidos a imposición en Ecuador por un impuesto máximo del 10%

t = Tarifa de impuesto a la renta vigente para sociedades

A = Ahorro total anual alcanzado

i = Porcentaje de impuesto según el gasto conforme establece el Convenio (0%, 5% o 10%)

P = Porcentaje de participación laboral

C = Costo del certificado de pertinencia de gastos de auditores independientes

*Aplica únicamente para sociedades.

**El ahorro identificado como resultado es neto de impuesto a la renta y participación laboral

***El modelo asume la necesidad de realizar un *gross up* en los casos en que el impuesto pagado en Ecuador es mayor al 0%.

4.2 RECOMENDACIONES

- Es recomendable utilizar el modelo planteado en las conclusiones del presente trabajo, antes de acogerse a los beneficios planteados por el convenio, para determinar si efectivamente resulta beneficioso en términos económicos, aplicar el Convenio frente a no hacerlo.
- En caso de aplicar las disposiciones contenidas en los artículos del Convenio es importante contar con todos los requisitos que están establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno y que se analizan a profundidad en el segundo capítulo del presente trabajo, principalmente el certificado de residencia fiscal y el certificado de pertinencia de gastos emitido por una firma de auditores independientes; ambos deben encontrarse apostillados para ser válidos en Ecuador.

- Tanto la administración tributaria como los gremios profesionales deben difundir o implementar cursos de capacitación y entendimiento del contenido del Convenio para evitar la doble tributación con España, debido a la complejidad en la redacción del mismo, que puede prestarse para una doble interpretación.
- Debido a la naturaleza de constante cambio que tiene la normativa fiscal es muy importante realizar una comprobación de la vigencia de los recursos legales locales utilizados en el análisis de cada artículo del Convenio, antes de proceder a aplicarlos, en especial en lo que se refiere a la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación.
- En el caso de Industrias con mayor regulación que pueden tener reglamentos específicos de aplicación, como es el caso de la industria hidrocarburífera en Ecuador, es importante considerar las disposiciones especiales a las que éstas industrias se rigen.
- Si bien se ha identificado un alto nivel de similitud entre la gran mayoría de Convenios Internacionales en materia de doble imposición que Ecuador mantiene con otros países, especialmente debido a que dichos Convenios han surgido del Modelo de Convenio emitido por la OCDE, es importante revisar los porcentajes planteados en cada artículo de cada Convenio, para cada caso, ya que éstos podrían variar.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- López Espadafor, C. (1995). *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*. Madrid: McGraw-Hill.
- Manya Orellana, M. (2009). *Apuntes de Fiscalidad Internacional*. GRIDE.
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* (Octava ed.). Madrid: Publidisa.
- The Hague Conference on Private International Law. (2013). *Apostille Handbook. A Handbook on the Practical Operation of the Apostille Convention*. The Hague, Netherlands.

Cuerpos legales

- Código Civil. (16 de Agosto de 1889). España: Boletín Oficial del Estado 206 del 25 de Julio de 1889.
- Código Civil. (24 de Junio de 2005). Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 46.
- Código Tributario. (10 de Mayo de 2005). Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 38 del 14 de junio del 2005.
- Constitución de la República del Ecuador. (25 de Julio de 2008). Montecristi, Manabí, Ecuador: Registro Oficial 449 del 20 de octubre de 2008.
- Convenio entre Ecuador y España. (9 de Julio de 1993). • *Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio entre la República del Ecuador y el Reino de España*. Registro Oficial, Suplemento 253, Agosto 13 de 1993.
- Ley de Régimen Tributario Interno. (21 de Octubre de 2004). Quito, Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 463 del 17 de noviembre del 2004.
- Ley Equidad Tributaria. (28 de Diciembre de 2007). *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Manabí, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 242 del 29 de diciembre de 2007.
- Reglamento de comprobantes de venta. (15 de Julio de 2010). *Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios*. Quito, Ecuador: Registro Oficial 247 del 30 de julio de 2010.

Reglamento de Contabilidad. (23 de Febrero de 2012). *Reglamento de contabilidad para contratos de servicios en hidrocarburos*. Ecuador: Registro Oficial 662 del 15 de marzo de 2012.

Reglamento Ley de Régimen Tributario Interno. (28 de Mayo de 2010). *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito, Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 209 del 8 de junio de 2010.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, Recurso No. 438-2010 (Corte Nacional de Justicia 3 de Enero de 2012).

Servicio de Rentas Internas. (21 de Febrero de 2008). Paraísos y regímenes fiscales preferentes. *NAC-DGER2008-0182*. Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 285 de 29 de febrero del 2008.

Servicio de Rentas Internas. (21 de Febrero de 2008). Paraísos y regímenes fiscales preferentes. *NAC-DGER2008-0182*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 285 del 29 de febrero de 2008.

Servicio de Rentas Internas. (2008). Porcentajes de retención en la fuente del IVA. *NAC-DGER2008-0124*. Quito, Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 263 del 30 de enero de 2008.

Servicio de Rentas Internas. (21 de Agosto de 2013). Certificados de Residencia Fiscal. *NAC-DGERCGC13-00472*. Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 67 del 27 de agosto de 2013.

Servicio de Rentas Internas. (30 de Septiembre de 2014). Porcentajes de retención en la fuente de impuesto a la renta. *NAC-DGERCGC14-00787*. Quito, Ecuador: Registro Oficial, Suplemento 346 del 2 de octubre de 2014.

Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (5 de Marzo de 2004). *Real Decreto Legislativo*. España: Boletín Oficial del Estado del 10 de marzo de 2004.

Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades. (5 de Marzo de 2004). *Real Decreto Legislativo 4/2004*. Madrid, España: Boletín Oficial del Estado del 11 de marzo de 2004.

Documentos en línea

Buró de Análisis Informativo. (2 de Noviembre de 2011). *Buró de Análisis*. Recuperado el 10 de Marzo de 2014, de 13 convenios permiten a los ecuatorianos evitar la doble tributación en 15 países: <http://www.burodeanalisis.com/2011/11/02/13-convenios-permiten-a-los-ecuatorianos-evitar-la-doble-tributacion-en-15-paises/>

Hague Conference on Private International Law. (18 de Junio de 2014). *HCCH*. Recuperado el 30 de Agosto de 2014, de Conférence de la Haye de Droit International Privé: http://www.hcch.net/index_en.php?act=conventions.status&cid=41

Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación. (2014). *Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación*. Recuperado el 28 de Septiembre de 2014, de Gobierno de España:
<http://www.exteriores.gob.es/Consulados/PARIS/es/Consulado/SCParis/Juridicos/Paginas/SistemaLegalizacion.aspx>

Ministerio de Justicia. (2014). *Ministerio de Justicia*. Recuperado el 28 de Septiembre de 2014, de Gobierno de España:
http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/es/1200666550200/Tramite_C/1215326297910/Detalle.html

Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. (2014). *Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana*. Recuperado el 28 de Septiembre de 2014, de Apostilla y Legalizaciones:
<http://cancilleria.gob.ec/legalizaciones-apostillas/>

Sanchíz Garrote, L. J. (8 de Febrero de 2012). *Universidad Nacional de Educación a Distancia*. Recuperado el 3 de Agosto de 2014, de <http://www.uned.es/435130/apuntes09/TEMA07.pdf>

Vallejo, S., & Maldonado, G. (s.f.). *Servicio de Rentas Internas*. Recuperado el 20 de Mayo de 2014, de Centro de Estudios Fiscales:
https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/fiscalidadphp/f1_1/f1_1archivos/pdf/F1.2.pdf

Otros

Soto, J. (20 de Marzo de 2014). Convenios para evitar la doble imposición. *Desayuno de Fiscalidad Internacional*. Quito, Ecuador: Deloitte.

ANEXOS

- **Anexo 1: Formulario SRI de Solicitud de Certificado de Residencia Fiscal 2013**
- **Anexo 2: Ejemplo de Certificado de Residencia Fiscal Ecuador**
- **Anexo 3: Formulario de Solicitud Certificado de Residencia Fiscal España**
- **Anexo 4: Ejemplo de Certificado de Residencia Fiscal España**
- **Anexo 5: Certificado de pertinencia de gastos China**
- **Anexo 6: Listado de países suscritos al Convenio de la Haya**
- **Anexo 7: Certificado de Residencia Fiscal Repsol S.A.**
- **Anexo 8: Requisitos para obtener el RUC**
- **Anexo 9: Propuesta de servicios para la elaboración de un certificado de Pertinencia de Gastos**

ANEXO 1

FORMULARIO DE SOLICITUD DE CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

1.- IDENTIFICACIÓN DEL SOLICITANTE

1.1.- TIPO DE PERSONA

- ☐ a) PERSONA NATURAL
- ☐ b) PERSONA JURÍDICA
- ☐ c) OTRO TIPO (especifique):

1.2.- DATOS DE LA PERSONA

1.2.1.- RAZÓN SOCIAL O NOMBRES Y APELLIDOS COMPLETOS:

1.2.2.- RUC, CÉDULA O PASAPORTE:

1.2.3.- REPRESENTANTE LEGAL:

1.2.4.- CÉDULA DEL REPRESENTANTE LEGAL:

1.2.5.- DOMICILIO DE LA PERSONA:

PROVINCIA:

CANTÓN:

PARROQUIA:

CALLE:

NÚMERO:

INTERSECCIÓN:

EDIFICIO:

PISO:

OFICINA:

REFERENCIA DE UBICACIÓN:

1.3.- MEDIOS DE CONTACTO

1.3.1.- TELÉFONO FIJO:

1.3.2.- TELÉFONO CELULAR:

2.- MOTIVO POR EL CUAL SE SOLICITA EL CERTIFICADO

2.1.- En aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición

2.2.- Por otro motivo que no es por aplicación de un Convenio

☐ Si se selecciona el 2.1, completar el 3.1

☐ Si se selecciona el 2.2, completar el 3.2

3.- JUSTIFICACIÓN

3.1.- CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN QUE SE DESEA APLICAR:

3.1.1.- PAÍS CON EL QUE SE TIENE SUSCRITO CONVENIO:

3.1.3.- PORCENTAJE DE RETENCIÓN A APLICARSE SEGÚN CONVENIO:

3.1.2.- ¿CUÁL ARTÍCULO APLICA?

3.2.- OTRO MOTIVO: Por requerimiento de Legislación extranjera

3.2.1.- ¿Qué normativa extranjera sustenta la solicitud del certificado?

3.2.2.- ¿Porqué la normativa expresada le aplica?

4.- AÑOS SOBRE LOS CUALES SE REQUIERE LA CERTIFICACIÓN:

AÑO:

DESDE:

HASTA:

5.- USO DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

5.1.- ¿QUÉ PERSONA REQUIERE EL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR ?

- ☐ PERSONA FÍSICA
- ☐ PERSONA JURÍDICA
- ☐ INSTITUCIÓN GUBERNAMENTAL

5.2.- DATOS DEL REQUIRENTE DEL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR

5.2.1.- RAZÓN SOCIAL:

5.2.2.- IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA:

5.3.- INFORMACIÓN SOBRE LA TRANSACCIÓN

5.3.1.- DEFINA DE MANERA DETALLADA LA TRANSACCIÓN OBJETO DEL CERTIFICADO:

5.3.2.- VALOR EN DÓLARES:

6.- SOLICITANTE

El que suscribe,

con documento de identidad número

, solicita se le certifique la residencia fiscal conforme lo descrito en el presente formulario.

FIRMA DEL SOLICITANTE:

FECHA:

INSTRUCTIVO DE LLENADO DEL FORMULARIO DE SOLICITUD DE CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

A. NOTAS IMPORTANTES:

1. El presente formulario deberá ser llenado únicamente a computador. Luego de llenar los campos activos, el formulario deberá ser impreso, firmado por el solicitante del certificado de residencia fiscal, y entregado con la respectiva documentación soporte adjunta, en cualquier Secretaría del Servicio de Rentas Internas.

2. La documentación soporte que deberá adjuntarse al presente formulario será aquella que está definida por el numeral 2 y 3 del artículo 4 de la Resolución NAC-DGERCGC13-00472.

"... 2. Adicionalmente al formulario, el solicitante adjuntará la siguiente documentación:

a) En el caso de personas naturales nacionales: Copia de la cédula de ciudadanía y certificado de votación, de ser el caso.

b) En el caso de personas naturales extranjeras: Copia de la cédula de identidad o pasaporte.

c) En el caso de sociedades:

i) Copia de la cédula de ciudadanía, identidad o pasaporte del representante legal, según corresponda.

ii) Copia del nombramiento actualizado del representante legal.

iii) Copia de la respectiva escritura de constitución.

3. Cuando el certificado de residencia fiscal se lo solicite por la aplicación de un Convenio para Evitar la Doble Imposición, se deberá presentar copias de las facturas, contratos y demás documentos que sustenten la respectiva operación respecto de la cual se aplica el Convenio ..."

B. GUÍA DE LLENADO DE CAMPOS

1.- IDENTIFICACIÓN

1.1.- TIPO DE PERSONA: Identificará a la persona que está solicitando se le certifique la residencia fiscal. En caso de seleccionar la opción c) Otros, se deberá especificar en el casillero dispuesto para el efecto ¿Qué persona es?

1.2.- DATOS DE LA PERSONA

1.2.1.- RAZÓN SOCIAL O NOMBRES Y APELLIDOS COMPLETOS: El solicitante del certificado de residencia fiscal deberá de manera obligatoria detallar su Razón Social; salvo el caso que no dispusiera de una, el solicitante podrá detallar nombres y apellidos completos.

1.2.2.- RUC, CÉDULA O PASAPORTE: El solicitante del certificado de residencia fiscal deberá de manera obligatoria detallar su número de RUC; en el caso de que no dispusiera de uno, el solicitante podrá detallar su número de cédula, salvo que no disponga de uno, se podrá especificar el número de pasaporte.

1.2.3.- REPRESENTANTE LEGAL: Nombre completo del Representante Legal, el mismo que consta en el RUC y cuenta con un nombramiento actualizado.

1.2.4.- CÉDULA DEL REPRESENTANTE LEGAL: Número de cédula que corresponderá a la persona informada en el numeral anterior.

1.2.5.- DOMICILIO DE LA PERSONA: El solicitante llenará los campos con la misma información registrada en su RUC (actualizado). En caso de no contar con un RUC, los campos serán llenados en su totalidad con una dirección verídica y verificable.

1.3.- MEDIOS DE CONTACTO: Se detallarán los medios de contactos que están registrados en su RUC (actualizado), y para quienes no dispongan de un RUC, detallará medios de contacto verídicos y ubicables.

2.- MOTIVO POR EL CUAL SE SOLICITA EL CERTIFICADO: Se seleccionará uno de los dos motivos por el cuál se solicita la certificación de residencia fiscal. Se deberá atender la nota respecto a qué campos posteriormente deberán llenarse.

3.- JUSTIFICACIÓN

3.1.- CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN QUE SE DESEA APLICAR

3.1.1.- PAÍS CON EL QUE SE TIENE SUSCRITO CONVENIO: Detallar el país, ejemplo: Alemania, etc. Los convenios suscritos por Ecuador (vigentes), podrán ser obtenidos de la página web institucional www.sri.gob.ec, en el link referente a normativa tributaria.

3.1.2.- ¿CUÁL ARTÍCULO APLICA?: Detallar el número y concepto del artículo que se desea aplicar.

3.1.3.- PORCENTAJE DE RETENCIÓN A APLICARSE SEGÚN CONVENIO: Detallar, conforme lo dispuesto por el Convenio, el porcentaje de retención al cuál sería sujeto en caso de obtener la certificación de residencia fiscal.

3.2.- OTRO MOTIVO

3.2.1.- ¿Qué normativa extranjera sustenta la solicitud del certificado?: Se especificará la normativa (ley, reglamento, resolución, etc) y artículo, que exige la presentación del certificado de residencia fiscal.

3.2.2.- ¿Porqué la normativa expresada le aplica?: Se especificará los argumentos necesarios que sustenten la obtención del certificado de residencia fiscal, bajo la normativa extranjera referenciada en el numeral anterior.

4.- AÑOS SOBRE LOS CUALES SE REQUIERE LA CERTIFICACIÓN: Se detallará el año fiscal sobre el cual se requiere la certificación de residencia fiscal. En caso de necesitar la certificación de varios años, deberá detallar el período en los campos Desde – Hasta.

5.- USO DEL CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

5.1.- ¿QUÉ PERSONA REQUIERE EL CERTIFICADO EN EL EXTERIOR?: Se seleccionará una de las opciones; con lo cual se informa el tipo de persona a la cual **se le va a presentar o entregar** el certificado de residencia fiscal.

ANEXO 2

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
DIRECCIÓN GENERAL



Certificado No. 917012011CPDT000049

Quito, 21 JUN. 2011
Trámite: 109012011032025
Asunto: Se atiende petición



Señor
Fernando Velasteguí Cabezas
Gerente General
GUAYATUNA S.A.
RUC: 0992283882001
Posorja. Barrio Guarillo Grande Mz. No. 99
Guayaquil

Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC10-00258 publicada en el Registro Oficial No. 214 del 15 de junio de 2010, el Director General del Servicio de Rentas Internas delegó al Director Nacional de Gestión Tributaria la facultad de suscribir el presente documento.

CERTIFICADO DE RESIDENCIA FISCAL

El Servicio de Rentas Internas de la República del Ecuador certifica que la compañía GUAYATUNA S.A. (en adelante "el contribuyente") tiene el Registro Único de Contribuyentes (RUC) No. 0992283882001 y su domicilio fiscal en el país. El contribuyente solicita este certificado para ser presentado a la entidad española BANKINTER.

La responsabilidad fiscal del contribuyente está establecida de conformidad con el *Convenio entre la República del Ecuador y España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio*. Adicionalmente, el contribuyente tiene la obligación de declarar y pagar el Impuesto a la Renta sobre sus ingresos de fuente mundial, de conformidad con los artículos 2 y 8 de la *Ley de Régimen Tributario Interno*.

El contribuyente registró un impuesto causado de \$395,435.71, en su declaración del impuesto a la renta correspondiente al año fiscal 2010. En el presente año fiscal, el contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El presente certificado tiene validez por seis meses desde la fecha de emisión.

Atentamente,


Francisco Yiteri Martínez
DIRECTOR NACIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA (S)
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
RAZON DE NOTIFICACION

SRI
...le hace bien al país!

Razón Social: GUAYATUNA S.A.
Nombre Comercial: GUAYATUNA S.A.
RUC: 0992283882001

En la provincia de Buena Vista siendo las 11:40 horas del día 23 de Junio del 2011 con la conformidad del Escudo dispuesto en el artículo 105 y siguientes del Código Tributario, notifíquese:

☐ RESOLUCION ☐ PROVIDENCIA ☐ OFICIOS



NUMERO	TRAMITE	CONCEPTO
917012011CPDT000049	109012011032025	CERTIFICADO

☐ PERSONAL ☒ BOLETA ☐ FAX ☐ VENTANILLA

En la ciudad/cantón de: GUAYAQUIL
Dirección: SECTOR GUARILLO GRANDE MZ 99, POSORJA
Cantón/Parroquia:
Teléfono: 042086127;042086231;

Si el domicilio previamente indicado no corresponde, señale el correcto:

Calle: No: Intersección:
Oficina/Departamento: Ciudad: Teléfono:

(f) Funcionario notificador

Cédula: 0911559799

Nombre: HERIBERTO MOYA

(f) Persona que recibe

Cédula: 0918308933

Nombre: DAVID LERENA G

Parentesco/Relación: JEFE DE IMPUESTOS

En vista de que el interesado, persona que recibe en ausencia del principal, se negare, no pudiere, ó no quisiera firmar, se dejará constancia de tal hecho y de la notificación con la firma de un testigo.

(f) Testigo

Cédula:

Nombre:

OBSERVACIONES:

Representante Legal: VELASTEGUI CABEZAS MARCELO FERNANDO

Dirección presunta: OFICINA SALICA DEL ECUADOR S.A. S/N y A DOS CUADRAS DEL COMEDOR LAS MEDINAS

Domicilio Fiscal: null S/N / A DOS CUADRAS DEL COMEDOR LAS MEDINAS

TODOS NUESTROS SERVICIOS SON GRATUITOS.

Si tiene alguna duda o inquietud relacionada al documento o a la veracidad del mismo, por favor comuníquese o acérquese a las oficinas del Servicio de Rentas Internas.

ANEXO 3



Agencia Tributaria

Delegación de
Administración de Código de Administración

« « Rellenar Formulario » »

SOLICITUD CERTIFICADOS

Modelo

01

Espacio reservado para la etiqueta identificativa

013556020965



Identificación

Interesado

N.I.F. Apellidos y Nombre o Razón Social
Calle, Plaza, Avda. Nombre de la vía pública Número Esc. Piso Puerta Teléfono
Código Postal Municipio Provincia

Representante

N.I.F. Apellidos y Nombre o Razón Social Teléfono
Domicilio Número Código Postal Municipio Provincia

SOLICITA:

Que le sea expedida CERTIFICACIÓN TRIBUTARIA comprensiva de los siguientes extremos:

- ☐ Identificación/situación censal.
☐ Presentación/No presentación de la declaración. - Modelo: Ejercicio
☐ Copia certificada de la declaración. - Modelo: Ejercicio
☐ Presentación de autoliquidaciones. - Modelo: Ejercicio
☐ Estar dado de ALTA/BAJA en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Actividades Empresariales

Epígrafe Período

Actividades Profesionales

Grupo Período

Actividades Artísticas

Grupo Período

- ☐ De encontrarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a efectos de:

- ☐ Contratar con el Sector Público.
☐ Obtener autorizaciones de transporte.
☐ Ser beneficiario de subvenciones o ayudas públicas.
☐ Ley de derechos y libertades de extranjeros en España.
☐ Otros

- ☐ Residencia fiscal en España
☐ Entidades sin fines lucrativos. Opción por el régimen fiscal especial.
☐ Otros

Para ser presentada ante
a los efectos de

Solicitud

Fecha y Firma

Interesado o Representante

Fecha
Firma

del Registro

ANEXO 4

DELEGACIÓN DE ALBACETE

CALLE FRANCISCO FONTECHA, 2
02001 ALBACETE (ALBACETE)
Tel. 967215055

Nº de Remesa: XXXXXXXXXXXXX



Nº Comunicación: XXXXXXXXXXXXX

ESPAÑOL ESPAÑOL, JUAN
CALLE INFANTA MERCEDES, 37
02005 ALBACETE
ALBACETE

RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA

Nº REFERENCIA: 2008000275713

Las autoridades fiscales de ESPAÑA certifican que en cuanto les es posible conocer
The tax Authorities of SPAIN certify that to the best of their knowledge

ESPAÑOL ESPAÑOL, JUAN con NIF: XXXXXXXXXXXXA

Es residente en ESPAÑA.
Is resident of SPAIN.

Podrá consultar este certificado en la página de la Agencia Tributaria (www.agenciatributaria.es) en:
You can view this certificate at the Tax Agency's web page (www.agenciatributaria.es) at:
"Oficina Virtual/Certificaciones/Comprobación de certificaciones expedidas",

utilizando el código seguro de verificación que se proporciona a pie de página.
by using the secure verification code provided at the bottom of the page.

Se expide el presente certificado a petición del interesado.
This certificate is issued at the request of the applicant.

ALBACETE, a 9 de octubre de 2008

El Delegado de la AEAT

Fdo.: Delegado de la AEAT

ANEXO 5



Ernst & Young Hua Ming LLP
Level 16, Ernst & Young Tower
Oriental Plaza
No. 1 East Chang An Avenue
Dong Cheng District
Beijing, China 100738

安永华明会计师事务所（特殊普通合伙）
中国北京市东城区东长安街1号
东方广场安永大楼16层
邮政编码: 100738

Tel 电话: +86 10 5815 3000
Fax 传真: +86 10 5818 8298
ey.com

REPORT OF FACTUAL FINDINGS

To the board of directors of Sinochem Petroleum Exploration & Production Company Limited

We have performed the procedures agreed with you which are enumerated below with respect to a summary of expenses recorded in Sinochem Petroleum Exploration & Production Company Limited (the " Company ") that was charged to CRS Resources (Ecuador) LDC (the " Affiliate ") for the year ended 31 December 2013 (the " Summary of Expenses ") as attached in Appendix I. Our engagement was undertaken in accordance with the International Standard on Related Services 4400 " Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information " issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (" IAASB "). The procedures were performed solely for the purpose of filing with the tax authority of the Republic of Ecuador and are summarised below.

In respect to travel expenses incurred by the Company for the Affiliate, the procedures performed by us are:

1. We obtained a listing of the travel expenses as prepared by the management of the Company and checked its casting;
2. We compared the total amount of the travel expenses listing to the amount of travel expenses listed in the Summary of Expenses provided to us by the management of the Company;
3. We selected 25 largest transactions from the travel expense listing and compared the amounts of the selected transactions to the respective invoices, if available; and
4. We read respective travel application forms of selected transactions, if available, and checked whether they have been approved by the General Manager of the Company as expenditure incurred by the Company for the Affiliate.

We report our findings below:

- a) With respect to item 1, we found the travel expenses listing to be mathematically correct.
- b) With respect to item 2, we found the amounts compared to be in agreement.
- c) With respect to item 3, we found the amounts compared to be in agreement.
- d) With respect to item 4, we found that the respective travel application forms were approved by the General Manager as incurred for the Affiliate.

In respect to labor expenses incurred by the Company for each of the Affiliates, the procedures performed by us are:

- 1. We obtained a schedule of expenses allocation to the Affiliate (the "Allocation Schedule") which shows the amount of expenses allocated to the Affiliate and checked its mathematical accuracy;
- 2. We compared the total amount of the Allocation Schedule to the amount of labor expense listed in the Summary of Expenses provided to us by the management of the Company; and
- 3. We randomly selected 15 samples from the Allocation Schedule, compared the working hours incurred for the Affiliate, to the relevant time sheet records provided to us by the management of the Company, checked whether the charge rate used for the calculation of labor expenses is correct.

We report our findings below:

- a) With respect to item 1, we found the Allocation Schedule to be mathematically correct.
- b) With respect to item 2, we found the amounts compared to be in agreement. The Summary of Expenses is attached as Appendix I to this report.
- c) With respect to item 3, we found the total hours charged for the Affiliate in agreement with the time sheet record, and the total labor expense is properly calculated based on the charged hours and charge rate.

The directors and management of the Company who have responsibility for financial and accounting matters have represented to us that all of the schedules and analyses prepared by the Company and referred to above have been prepared from amounts shown in the accounting records of the Company.

Because the above procedures do not constitute an assurance engagement made in accordance with International Standards on Auditing, International Standards on Review Engagements or International Standards on Assurance Engagements issued by IAASB, we do not express any assurance on the Summary of Expenses for the year ended 31 December 2013.

Had we performed additional procedures or had we performed an assurance engagement of the financial statements in accordance with International Standards on Auditing, International Standards on Review Engagements or International Standards on Assurance Engagements issued by IAASB, other matters might have come to our attention that would have been reported to you.

Our report is solely for the purpose set forth in the first paragraph of this report and for your information and is not to be filed with, or referred to (either in whole or in part) or otherwise quoted, circulated or used for any other purpose or to be distributed to any other parties, without our prior written consent. This report relates only to the accounts and items specified above and do not extend to any financial statements of the Company, taken as a whole.



Ernst & Young Huo Ming LLP

Certified Public Accountants

Beijing, China

24 March 2014

Appendix I

Sinochem Petroleum Exploration & Production Company Limited

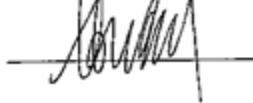
SUMMARY OF EXPENSES FOR THE YEAR ENDED 31 DECEMBER 2013

Expense	Expenses Allocated (RMB)	Allocation Basis
Travel Expense		Actual expense incurred
Labor Expense		Based on charge rate and hours incurred to the Affiliate
Total Expenses		

Chief
Representative:



Person in charge of
accounting function:



Ernst & Young (Socio general especial)
Planta 16 del Edificio Anyong, Plaza Dongfang, No.1 de Calle Este Chang An, Distrito
Dongcheng, Municipio de Beijing, China.
Código Postal: 100738
TEL: +86 10 5815 3000
FAX: +86 10 8518 8298
ey.com

Informe de Investigación y Descubrimiento

Para el Consejo de Administración de Sinochem Petroleum Exploration y Development Company Limited:

Llevamos a cabo de conformidad con el programa acordado entre nosotros el trabajo de auditoría y le adjuntamos el cuadro de resumen de los costos abajo (véase el anexo 1), que ha registrado Sinochem Petroleum Exploration y Development Company Limited (en lo sucesivo, la "compañía") los costos de CRS Resources (Ecuador) LDC (en lo sucesivo, la "filial") hasta el día 31 de diciembre de 2013. Según la Norma de Servicios Internacionales Correspondientes Número 4400 (ISRS 4400) publicada por el Consejo de la auditoría internacional y la norma de credibilidad y garantía—"Cómo utilizar el acuerdo de procedimiento común de resolución relativa a la información financiera", nos encargamos de llevar a cabo este trabajo y realizamos los siguientes programas, lo que es sometido a las autoridades fiscales de la República de Ecuador:

Sobre los costos de viaje que pagó la compañía para la filial, hemos realizado los siguientes procedimientos:

1. Hemos calculado la lista de los costos de viaje presentada por la administración de la compañía;
2. Hemos comparado la cantidad total de dinero en la lista de los costos de viaje y los costos de viaje en el cuadro de resumen presentado por la administración de la compañía;
3. Hemos seleccionado 25 grandes transacciones de la lista de los costos de viaje para hacer la comparación con las facturas correspondientes (si hay alguno) del monto de dinero de las transacciones seleccionadas;
4. Por otra parte, hemos revisado los formularios de solicitud de viaje relativos a las transacciones seleccionadas (si las hay) y comprobado si son ratificados por el gerente general de la compañía como los costos subsidiarios de la filial.

Hemos descubierto que:

- a. En cuanto al primer punto, encontramos que la lista de los costos de viaje es absolutamente correcta.
- b. En cuanto al segundo, encontramos que las cantidades de dinero comparadas están conformes.
- c. En cuanto al tercero, encontramos también que las cantidades de dinero

comparadas están conformes.

- d. En cuanto al cuarto, encontramos que los formularios de solicitud de viaje correspondientes son ratificados por el gerente general de la compañía como los costos subsidiarios de la filial.

Sobre los costos de la mano de obra que pagó la compañía para la filial, hemos realizado los siguientes programas:

1. Hemos obtenido una lista de distribución de los costos que muestra la cantidad de dinero subsidiario para la filial (lista de distribución) y hemos comprobado la exactitud de las cifras;
2. Hemos comparado la cantidad total de dinero en la lista de distribución y la cantidad de dinero de la mano de obra en el cuadro de resumen de los costos presentado por la administración de la compañía.
3. Por otra parte, hemos seleccionado 15 muestras de la lista de distribución para hacer la comparación con las horas de trabajo en la filial mostradas en la lista de registros de tiempo de trabajo relativos presentada por la administración de la compañía. Además hemos comprobado si el estándar de la cuenta de servicio de unidad de tiempo utilizado para el cálculo de los costos de la mano de obra es correcto.

Hemos descubierto que:

- a. En cuanto al primer punto, encontramos que la lista de distribución es absolutamente correcta.
- b. En cuanto al segundo, encontramos también que los volúmenes de dinero comparados están conformes. El cuadro de resumen se muestra en el Anexo 1 de la informe.
- c. En cuanto al tercero, encontramos que las horas totales de trabajo de facturación de la filial están conformes a la lista de registros de tiempo de trabajo y además, es adecuada la facturación basada en el cálculo de las horas de facturación y el estándar de facturación de los costos.

La administración responsable de los aspectos financieros y contables en la compañía y el consejo nos señalan que los volúmenes de dinero de todas las listas e informes de análisis elaborados por la compañía, así como los documentos mencionados anteriormente se enumeran en los registros contables de la compañía.

Según Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Trabajo de Revisión y Normas Internacionales de Aseguramiento emitidas por IAASB, los procedimientos anteriores no constituyen el negocio de garantía acordado, por lo que no garantizamos el cuadro de resumen de los costos que es hasta el 31 de diciembre de 2013.

También hemos realizado procedimientos adicionales,

Según Normas Internacionales de Auditoría, Normas Internacionales de Trabajo de

Revisión y Normas Internacionales de Aseguramiento emitidas por IAASB, si necesitamos ejecutar otros programas o realizar la garantía acordada a los estados financieros, así como otros asuntos que causarán nuestra atención, lo informaremos a usted.

Nuestro informe se realiza totalmente en el primer párrafo de este informe y la información que proporcionó usted. Sin su consentimiento previo por escrito, no lo utilizaremos para el archivo, la inspección (en su totalidad o en parte), así como otros aspectos que pueden causar la citación y la comunicación, el uso para otros fines o la distribución a otras partes. En general, en este informe, las cuentas y programas mencionados anteriormente no se excedan en ningún alcance de los informes financieros de la compañía.

CPA: Ernst & Young (Socio general especial) (sello)
China-Beijing

Aí día 24 de marzo de 2014

Anexo 1

Sinochem Petroleum Exploration y Development Company Limited

Cuadro de Resumen de los Costos (hasta el 31 de diciembre de 2013)

Costos	Costos asignados (yuanes)	Canon de asignación
Costos de viaje		Costos reales incurridos
Costos de la mano de obra		Estándar de facturación de servicios basado en unidad de tiempo y horas de trabajo generadas por la filial
Costos totales		

Representante principal: Yang Tiancheng

Contable responsable: (firma)



公 证 书

(2014)京方正外经证字第 00565 号

申请人：中化石油勘探开发有限公司，住所：北京市西城区复兴门内大街 28 号凯晨世贸中心中座 8 层。

法定代表人：张伟，男，一九六八年十月十一日出生，
公民身份号码：110108196810118932。

委托代理人：郭利伟，女，一九七三年十月二十七日出生，公民身份号码：310110197310278044。

公证事项：影印本与原本相符

兹证明前面的影印本与中化石油勘探开发有限公司的
委托代理人郭利伟出示给本公证员的外文文件的原本相符，
前面的影印本所附的西班牙文译本内容与外文原本内容相
符。

中华人民共和国北京市方正公证处

公证员

王涛

二〇一四年五月六日



ACTA NOTARIAL

(2014) J.F.Z.W.J.Z.Z.No.00565

Solicitante: Sinochem Petroleum Exploration y Development Company Limited, con domicilio en F8 de Edificio Medio, Centro Comercial Kaichen, No.28 de Calle Interior Fu Xing Men, Distrito Xicheng, Municipio de Beijing.

Representante legal: Zhang Wei, de sexo masculino, nacido el 11 de octubre de 1968, portador del DNI No. 110108196810118932.

Agente autorizado: Guo Liwei, de sexo femenino, nacida el 27 de octubre de 1973, portadora del DNI No.310110197310278044.

Asunto del acta: la fotocopia está conforme al original

Por lo tanto certificamos que la fotocopia anterior está conforme al original documento en lengua extranjera presentado por Guo Liwei, la agente autorizada por Sinochem Petroleum Exploration y Development Company Limited ante mí, el notario. El contenido de la versión española de la fotocopia anterior está conforme al contenido del original en lengua extranjera.

Al día 6 de mayo de 2014.

Notario: Wang Tao

Notaría Fangzheng del Municipio de Beijing

República Popular China



认字第14154292-003号

兹证明前面文书上公证处的印章和公证
员在涛的签名（印章）属实。



中华人民共和国外交部
领事司 一等秘书
〇 四年五月二十一日

彭江英



REPÚBLICA DEL ECUADOR

CONSULADO GENERAL DEL ECUADOR EN BEIJING

LEGALIZACIÓN DE FIRMA N° 998/2014

Quien suscribe JUAN JOSE FIERRO GRANADOS, TERCER SECRETARIO VICECONSUL en la Ciudad de BEIJING, CHINA, certifica que la firma de YUYING PENG, 1ER SEC. DEP. LEGALIZACIONES CANCELLERIA CHINA que aparece en este documento original, es la misma que consta en los registros de este Consulado por lo tanto, certifica que es auténtica, a fin de que el indicado documento de fé pública en el Ecuador.

BEIJING, 5 de Junio del 2014

JUAN JOSE FIERRO GRANADOS
TERCER SECRETARIO VICECONSUL

Arancel Consular: III 15.8

Valor: US \$ 50,00

LEG<<8>> <<BEIJING>> <<778898>>



Ministerio
de Relaciones Exteriores
y Movilidad Humana

ANEXO 6

12: Convention of 5 October 1961 Abolishing the Requirement of Legalisation for Foreign Public Documents

Entry into force: 24-I-1965

Members of the Organisation

States	S ¹	R/A/Su ²	Type ³	EIF ⁴	Ext ⁵	Auth ⁶	Res/D/N ⁷
Albania		3-IX-2003	A**	9-V-2004		1	
Argentina		8-V-1987	A	18-II-1988		1	D 13
Australia		11-VII-1994	A	16-III-1995		1	D 13
Austria	5-X-1961	14-XI-1967	R	13-I-1968		1	
Azerbaijan		13-V-2004	A**	2-III-2005		1	
Belarus		16-VI-1992	Su	31-V-1992		1	
Belgium	10-III-1970	11-XII-1975	R	9-II-1976		1	
Bosnia and Herzegovina		23-VIII-1993	Su	6-III-1992		1	D
Bulgaria		1-VIII-2000	A	29-IV-2001		1	
China, People's Republic of			C			2	D.N
Costa Rica		6-IV-2011	A	14-XII-2011		1	
Croatia		23-IV-1993	Su	8-X-1991		1	
Cyprus		26-VII-1972	A	30-IV-1973		1	
Czech Republic		23-VI-1998	A	16-III-1999		1	
Denmark	20-X-2006	30-X-2006	R	29-XII-2006		1	D
Ecuador		2-VII-2004	A	2-IV-2005		1	D

Estonia		2000	A	2001	1	
Finland	13-III-1962	27-VI-1985	R	26-VIII-1985	1	
France	9-X-1961	25-XI-1964	R	24-I-1965	1	D
Georgia		21-VIII-2006	A**	14-V-2007	1	D
Germany	5-X-1961	15-XII-1965	R	13-II-1966	1	N
Greece	5-X-1961	19-III-1985	R	18-V-1985	1	
Hungary		18-IV-1972	A	18-I-1973	1	D 13
Iceland	7-IX-2004	28-IX-2004	R	27-XI-2004	1	
India		26-X-2004	A**	14-VII-2005	1	
Ireland	29-X-1996	8-I-1999	R	9-III-1999	1	
Israel		11-XI-1977	A	14-VIII-1978	1	
Italy	15-XII-1961	13-XII-1977	R	11-II-1978	1	
Japan	12-III-1970	28-V-1970	R	27-VII-1970	1	
Korea, Republic of		25-X-2006	A	14-VII-2007	1	
Latvia		11-V-1995	A	30-I-1996	1	
Lithuania		5-XI-1996	A	19-VII-1997	1	
Luxembourg	5-X-1961	4-IV-1979	R	3-VI-1979	1	
Malta		12-VI-1967	A	3-III-1968	1	
Mauritius		20-XII-1968	Su	12-III-1968	1	
Mexico		1-XII-1994	A	14-VIII-1995	1	
Monaco		24-IV-2002	A	31-XII-2002	1	

Montenegro		30-I-2007	Su	3-VI-2006		1	
Netherlands	30-XI-1962	9-VIII-1965	R	8-X-1965	4	1	D
New Zealand		7-II-2001	A	22-XI-2001		1	D 13
Norway	30-V-1983	30-V-1983	R	29-VII-1983		1	
Panama		30-X-1990	A	4-VIII-1991		1	
Paraguay		10-XII-2013	A**	30-VIII-2014		1	
Peru		13-I-2010	A**	30-IX-2010		1	
Poland		19-XI-2004	A	14-VIII-2005		1	
Portugal	20-VIII-1965	6-XII-1968	R	4-II-1969		1	D 13
Romania		7-VI-2000	A	16-III-2001		1	
Russian Federation		4-IX-1991	Su	31-V-1992		1	N 15
Serbia		26-IV-2001	Su	27-IV-1992		1	D
Slovakia		6-VI-2001	A	18-II-2002		1	
Slovenia		8-VI-1992	Su	25-VI-1991		1	
South Africa		3-VIII-1994	A	30-IV-1995		1	
Spain	21-X-1976	27-VII-1978	R	25-IX-1978		1	D
Suriname		29-X-1976	Su	25-XI-1975		1	
Sweden	2-III-1999	2-III-1999	R	1-V-1999		1	
Switzerland	5-X-1961	10-I-1973	R	11-III-1973		1	
The former Yugoslav Republic of Macedonia		20-IX-1993	Su	17-XI-1991		1	
Turkey	8-V-1967	31-VII-1985	R	29-IX-1985		1	

Ukraine		2-IV-2003	A	22-XII-2003		1	
United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland	19-X-1961	21-VIII-1964	R	24-I-1965	13	1	D 13
United States of America		24-XII-1980	A	15-X-1981		1	D
Uruguay		9-II-2012	A	14-X-2012		1	
Venezuela		1-VII-1998	A	16-III-1999		1	

Non-Member States of the Organisation

States	S ¹	R/A/Su 2	Type 3	EIF 4	Ext 5	Auth 6	Res/D/N 7
Andorra		15-IV-1996	A	31-XII-1996		1	
Antigua and Barbuda		1-V-1985	Su	1-XI-1981		1	
Armenia		19-XI-1993	A	14-VIII-1994		1	
Bahamas		30-IV-1976	Su	10-VII-1973		1	
Bahrain		10-IV-2013	A	31-XII-2013		1	D 7
Barbados		11-VIII-1995	Su	30-XI-1966		1	
Belize		17-VII-1992	A	11-IV-1993		1	

Botswana		16-IX-1968	Su	30-IX-1966	1	
Brunei Darussalam		23-II-1987	A	3-XII-1987	1	
Burundi		10-VI-2014	A	13-II-2015	1	
Cape Verde		7-V-2009	A	13-II-2010	1	
Colombia		27-IV-2000	A	30-I-2001	1	D
Cook Islands		13-VII-2004	A	30-IV-2005	1	
Dominica		22-X-2002	Su	3-XI-1978	1	
Dominican Republic		12-XII-2008	A**	30-VIII-2009	1	
El Salvador		14-IX-1995	A	31-V-1996	1	
Fiji		29-III-1971	Su	10-X-1970	1	
Grenada		17-VII-2001	A	7-IV-2002	1	
Honduras		20-I-2004	A	30-IX-2004	1	
Kazakhstan		5-IV-2000	A	30-I-2001	1	D
Kyrgyzstan		15-XI-2010	A**	31-VII-2011	1	
Lesotho		24-IV-1972	Su	4-X-1966	1	
Liberia		24-V-1995	A**	8-II-1996	1	
Liechtenstein	18-IV-1962	19-VII-1972	R	17-IX-1972	1	
Malawi		24-II-1967	A	2-XII-1967	1	
Marshall Islands		18-XI-1991	A	14-VIII-1992	1	
Mongolia		2-IV-2009	A**	31-XII-2009	1	
Namibia		25-IV-2000	A	30-I-2001	1	
Nicaragua		7-IX-2012	A	14-V-2013	1	
Niue		10-VI-1998	A	2-III-1999	1	
Oman		12-V-2011	A	30-I-2012	1	
Republic of Moldova		19-VI-2006	A**	16-III-2007	1	
Saint Kitts and Nevis		26-II-1994	A	14-XII-1994	1	
Saint Lucia		5-XII-2001	A	31-VII-2002	1	
Saint Vincent and the Grenadines		2-V-2002	Su	27-X-1979	1	
Samoa		18-I-1999	A	13-IX-1999	1	

San Marino		26-V-1994	A	13-II-1995	1	
Sao Tome and Principe		19-XII-2007	A	13-IX-2008	1	
Seychelles		9-VI-1978	A	31-III-1979	1	
Swaziland		3-VII-1978	Su	6-IX-1968	1	
Tonga		28-X-1971	Su	4-VI-1970	1	D
Trinidad and Tobago		28-X-1999	A	14-VII-2000	1	
Uzbekistan		25-VII-2011	A**	15-IV-2012	1	
Vanuatu		1-VIII-2008	Su	30-VII-1980	1	

ANEXO 7

DEP. ASIST. Y SERV. TRIBUT. - MADRID

PS CASTELLANA, 106
28046 MADRID (MADRID)
Tel. 915908000
Fax. 915642831



Acceso a cotejo y registro
mediante APP de la AEAT

Nº de Remesa: 00040860016



Nº Comunicación: 1466986607771

REPSOL SA
CALLE MENDEZ ALVARO 44
28045 MADRID
MADRID

RESIDENCIA FISCAL EN ESPAÑA. CONVENIO

Nº REFERENCIA: 20141915075

Las autoridades fiscales de ESPAÑA certifican que, en cuanto les es posible conocer, **REPSOL SA** con NIF: **A78374725**, es residente en ESPAÑA en el sentido del Convenio entre **ESPAÑA y ECUADOR**.

*The tax Authorities of SPAIN certify that to the best of their knowledge, **REPSOL SA** with ID **A78374725**, is a resident of SPAIN within the meaning of the **SPAIN and ECUADOR** tax Convention.*

Podrá consultar este certificado en la página de la Agencia Tributaria (www.agenciatributaria.gob.es) en:
You can view this certificate at the Tax Agency's web page (www.agenciatributaria.gob.es) at:

*"Sede Electrónica/Utilidades/cotejo de documentos mediante código seguro de verificación(CSV)",
utilizando el código seguro de verificación que se proporciona a pie de página.
by using the secure verification code provided at the bottom of the page.*

Se expide el presente certificado a petición del interesado.
This certificate is issued at the request of the applicant.

*Documento firmado electrónicamente (Real Decreto 1671/2009) por
la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con fecha 27 de marzo
de 2014. Autenticidad verificable mediante Código Seguro Verificación
SG5Q2A78SDP4XTG3 en www.agenciatributaria.gob.es.
Document signed electronically (R.D. 1671/2009) by the Tax Agency,
dated 27 march 2014. Authenticity verifiable SG5Q2A78SDP4XTG3
on www.agenciatributaria.gob.es using a secure verification code.*



ECU2-00142398



FS-INTER-0000-0000-0000-0000-14-2759

DILIGENCIA: Para hacer constar que, comprobado el código seguro de verificación SG5Q2A78SDP4XTG3 el presente documento ha sido emitido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en fecha 27 de marzo de 2014.

Madrid, 28 de marzo de 2014

EL JEFE DE AREA DE REGIMEN JURIDICO Y
FINANCIERO DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y
ADMINISTRACIONES PUBLICAS



Abel Miguel Ibáñez Mojarro.



APOSTILLE			
(Convention de La Haye du 5 octobre 1961)			
1. País: Country/Pays:		España	
El presente documento público This public document/Le présent acte public			
2. ha sido firmado por has been signed by a été signé par		IBÁÑEZ MOJARRO, ABEL MIGUEL	
3. quien actúa en calidad de acting in the capacity of agissant en qualité de		JEFE AREA DE REGIMEN JURI. Y FINAN. - OFICIALIA MAYOR	
4. y está revestido del sello / timbre bears the seal / stamp of est revêtu du sceau / timbre de		MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	
Certificado Certified/Attesté			
5. en at/à	MADRID	6. el día the/le	28/03/2014
7. por by/par	GARCIA BARREIRO , ANA JEFE DE EQUIPO		
8. bajo el número Nº/sous nº	SLGAP/2014/024445		
9. Sello / timbre: Seal / stamp: Sceau / timbre:		10. Firma: Signature: Signature:	
		Firma válida  GARCIA BARREIRO	

Esta Apostilla certifica únicamente la autenticidad de la firma, la calidad en que el signatario del documento haya actuado y, en su caso, la identidad del sello o timbre del que el documento público esté revestido.

Esta Apostilla no certifica el contenido del documento para el cual se expidió.

Esta Apostilla se puede verificar en la dirección siguiente: <https://sede.mjusticia.gob.es/eregister>

Código de verificación de la Apostilla (*): AP:8oLj-s1A2-WcIw-UQvc

Este documento ha sido firmado electrónicamente en base a la Ley 59/2003 de 19 de diciembre, de firma electrónica y a la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos.

This Apostille only certifies the authenticity of the signature and the capacity of the person who has signed the public document, and, where appropriate, the identity of the seal or stamp which the public document bears.

This Apostille does not certify the content of the document for which it was issued.

To verify the issuance of this Apostille, see <https://sede.mjusticia.gob.es/eregister>

Verification code of the Apostille (*): AP:8oLj-s1A2-WcIw-UQvc

This document has been electronically signed according to Law 59/2003 of December 19th, about electronic signature, and according to Law 11/2007 of June 22nd, about electronic access of citizens to Public Services

Cette Apostille atteste uniquement la véracité de la signature, la qualité en laquelle le signataire de l'acte a agi et, le cas échéant, l'identité du sceau ou timbre dont cet acte public est revêtu.

Cette Apostille ne certifie pas le contenu de l'acte pour lequel elle a été émise.

Cette Apostille peut être vérifiée à l'adresse suivante : <https://sede.mjusticia.gob.es/eregister>

Code de vérification de l'Apostille (*): AP:8oLj-s1A2-WcIw-UQvc

Ce document a été signé électroniquement d'accord à la Loi 59/2003 du 19 décembre, de signature électronique, et à la Loi 11/2007 du 22 juin, d'accès électronique des citoyens aux Services Publics.

(*) Juego de caracteres del código de verificación / Verification Code Characters Set / Ensemble de caractères du code de vérification:

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ abcdefghijklmnopqrstuvwxyz 0123456789 + - \$ & :

ANEXO 8



FICHA DE REQUISITOS SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

REQUISITOS GENERALES PARA IDENTIFICACIÓN DEL CONTRIBUYENTE (PERSONA NATURAL) O REPRESENTANTE LEGAL DE LA SOCIEDAD EN INSCRIPCIÓN O ACTUALIZACIÓN DEL RUC

Nombre del Requisito	Detalle del Requisito	Características Específica del Ciudadano	Forma de presentación	Características del Requisito
Documento de identificación	Cédula de identidad o de ciudadanía	Ecuatoriano / Extranjero Residente	Original y copia para inscripción y solo original para actualización	Son válidas las cédulas: que indican hasta la muerte del titular, caducadas, reemplazadas, que se encuentren perforadas, siempre y cuando no afecte la integridad del documento. Sin huella para analfabetos o personas con discapacidad. Se podrá aceptar la ficha índice dactilar, certificados provisionales vigentes emitidos por el Registro Civil, certificados biométricos, o tarjeta consular siempre que en estos documentos se pueda identificar la firma del contribuyente. No se aceptan cédulas ilegibles. No se aceptan cédulas de menor de edad cuando la persona ya es mayor de edad
	Pasaporte	Ecuatoriano / Extranjero Residente	Original y copia para inscripción y solo original para actualización	No se aceptan pasaportes caducados. El pasaporte debe incluir aquellas hojas que identifiquen al contribuyente
	Pasaporte + Visa	Extranjero no residente	Original y copia para inscripción y solo original para actualización	No se aceptan pasaportes caducados. El pasaporte debe incluir aquellas hojas que identifiquen al contribuyente. Se acepta cualquier tipo de visa vigente, excepto el tipo de visa 12-X Transientes y sus subcategorías: 1, 2, 3 y 4. No se aceptan visas pre aprobadas
	Credencial o Certificado de refugiado	Extranjero no residente	Original y copia para inscripción y solo original para actualización	Para el caso de refugiados se solicita en lugar del pasaporte y visa la credencial o certificado emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores, no se acepta la credencial caducada (la credencial provisional de refugiado es válida por tres (3) meses)
Documento de votación	Certificado de votación	Ecuatoriano	Original	Se verificará en los medios que el SRI disponga. Si no se puede verificar se solicitará la presentación del documento de justificación (pasaporte, certificado de exención o el pago de la multa) del último proceso electoral
	Certificado de presentación			

REQUISITOS GENERALES PARA IDENTIFICACIÓN DE LA UBICACIÓN DEL DOMICILIO Y ESTABLECIMIENTOS DEL CONTRIBUYENTE (PERSONA NATURAL O SOCIEDAD) EN INSCRIPCIÓN O ACTUALIZACIÓN DEL RUC

En los procesos de inscripción o actualización del RUC, el servidor de ventanilla validará cualquiera de los siguientes documentos (vigencia de tres (3) meses desde la fecha de emisión, corte o pago) para verificar su dirección:

Detalle del Requisito	Forma de presentación	Características del Requisito
Factura, planilla, comprobante de pago de servicios básicos u otros servicios	Copia	El documento podrá constar a nombre de la sociedad, representante legal o su cónyuge, socio o accionista en caso de sociedades; y en caso de personas naturales a nombre de: contribuyente, cónyuge, padres, hermanos o hijos. Estos documentos pueden ser por pago de: agua, servicio eléctrico, telefonía fija o móvil, predio urbano o rural, televisión (TV CABLE, Aero cable, DirecTV, o cualquier otro), servicio de internet. Cuando las planillas sean emitidas de manera acumulada y la última emitida no se encuentre vigente a la fecha, se adjuntará también un comprobante de pago de los últimos tres meses. En caso de que se encuentre en trámite la adquisición del servicio básico, se aceptará el contrato suscrito con la empresa respectiva si en ésta se especifica la dirección. En caso de personas naturales se deberá presentar adicionalmente cualquiera de los documentos de ubicación descritos que sustenten la dirección del domicilio
Notas de Crédito y Notas de Débito	Copia	Las Notas de Crédito o Débito que se aceptarán son únicamente las emitidas por servicios básicos: agua, servicio eléctrico, teléfono, las mismas que deben identificar la dirección y al contribuyente o cónyuge, padres, hermanos o hijos en caso de persona natural y en caso de sociedades a nombre de la sociedad, representante legal o su cónyuge, socio o accionista
Cualquier documento emitido por una entidad pública	Copia, a excepción de las certificaciones de cualquier entidad pública	El documento podrá constar a nombre de la sociedad o representante legal en caso de sociedades; y en caso de personas naturales a nombre de: contribuyente, cónyuge, padres, hermanos o hijos. Estos documentos pueden ser: Certificaciones de cualquier entidad pública; orden de instalación de cualquier medidor, llena y firmada por la persona que realizó la inspección de la dirección (trabajador de la empresa de agua potable o energía eléctrica). Las concesiones mineras y camaroneras pueden estar a nombre de la sociedad, representante legal o accionistas en el caso de sociedades, y a nombre del contribuyente o su cónyuge en el caso de personas naturales
Contrato o factura de arrendamiento, contrato de comodato	Copia	El documento podrá constar a nombre de la sociedad, representante legal o su cónyuge, socio o accionista en caso de sociedades; y en caso de personas naturales a nombre del contribuyente o de su cónyuge, padres, hermanos o hijos. El contrato de arrendamiento debe estar inscrito ante la respectiva oficina o juzgado de inquilinato, en las localidades donde no exista oficina de inquilinato se inscribirá en el juzgado de lo civil, o puede estar notariado con reconocimiento o autenticación de firmas. El contrato de arriendo puede estar o no vigente a la fecha del proceso. No se aceptarán: contratos en los que se indica que su vigencia entrará en una fecha posterior a la de la inscripción en el RUC, ni tampoco contratos en los que no se indica ninguna fecha de vigencia del mismo. Para que sea válida la factura de arriendo en ésta debe constar la dirección del arrendatario en los requisitos de llenado. El contrato de comodato debe estar con reconocimiento de firmas ante un notario
Contrato de Concesión Comercial o certificaciones de uso de locales u oficinas, otorgadas por administradores de centros comerciales, del municipio, de asociaciones de plazas y mercados u otros	Original	El documento deberá constar únicamente a nombre del contribuyente en caso de personas naturales y en caso de sociedades a nombre de la sociedad, representante legal o accionistas. En el certificado que emiten las asociaciones de plazas y mercados debe constar la dirección exacta, el nombre de la plaza o mercado y el número de puesto; deberá ser emitida por el Administrador en hoja membretada, con sello y firma. Los contratos de concesión comercial o certificados emitidos por clínicas u otros deben constar a nombre del contribuyente en caso de personas naturales y en caso de sociedades a nombre de la sociedad, representante legal o accionistas, con la dirección exacta, nombre del edificio, número de oficina y deberá ser emitida por el Administrador en hoja membretada, con sello y firma. Si no cuentan con hojas membretadas se aceptará únicamente si este se encuentra sellado y firmado por el Administrador
Estado de cuenta bancario o tarjeta de crédito	Copia	El documento deberá constar a nombre del contribuyente o de su cónyuge, padres, hermanos o hijos en caso de persona natural y en caso de sociedades a nombre de la sociedad, representante legal o accionistas
Patente Municipal, Permiso de Bomberos	Copia	El documento podrá constar a nombre de la sociedad o representante legal en caso de sociedades; y en caso de personas naturales únicamente a nombre del contribuyente o cónyuge
Certificación de la Junta Parroquial más cercana al lugar de domicilio	Original	Se acepta este requisito únicamente para aquellos casos en que el predio no se encuentre catastrado, el cual debe constar a nombre del contribuyente en caso de personas naturales y en caso de sociedades a nombre de la sociedad, representante legal o accionistas
Carta de cesión de uso gratuito del inmueble	Original	Se la utilizará únicamente cuando el contribuyente no tenga a su nombre ninguno de los requisitos descritos anteriormente; para lo cual deberá adjuntar a la carta de cesión, planilla, factura física o electrónica, estado de cuenta, escritura de compra venta, contrato de arriendo (siempre que dentro del contrato no existiera una cláusula de impedimento de cesión de derechos) más la copia de la cédula de identidad de la persona (dueño del bien) que consta en el documento adjunto antes mencionado. No se aceptará la carta de cesión de uso de bien inmueble gratuito cuando existan certificados y contratos de comodato
Escritura de compra venta del inmueble o certificado del Registrador de la Propiedad	Copia	La escritura de compra venta del inmueble deberá encontrarse inscrita en el Registro de la Propiedad. El certificado emitido por esta entidad tendrá vigencia de treinta (30) días a partir de la fecha de emisión. Se aceptará este documento cuando esté a nombre del contribuyente, cónyuge, padres, hermanos o hijos en el caso de personas naturales y en caso de sociedades a nombre de la sociedad, representante legal o su cónyuge, socio o accionista

CONSIDERACIONES:

- La vigencia del requisito será de cualquiera de los tres (3) meses anteriores a la fecha de inscripción o actualización del RUC, tomando en cuenta la fecha de emisión, corte, o pago.
- En el caso de facturas electrónicas, servirán únicamente si consta la dirección del contribuyente, las mismas se validarán en la página web correspondiente, no se imprimirá el documento y para certificar la revisión del comprobante electrónico, el servidor de ventanilla colocará en el expediente obligatoriamente la siguiente leyenda: "Verificación por CEL", que significa COMPROBANTE ELECTRÓNICO; el número de autorización con el cual se consultó dicha factura y la respectiva sumilla en la impresión del documento RUC.
- Cuando la planilla no contenga la dirección completa, el contribuyente o autorizado deberá completar y firmar esta información en la respectiva copia.
- Cuando el documento sea emitido de manera anual, servirá el del año en curso o del inmediatamente anterior.
- Cualquiera de los requisitos definidos para identificar la ubicación del contribuyente deben contener los datos de la dirección para que sean receptados.
- Todos los documentos con los que la Administración se quede como respaldo de cada procedimiento de RUC, deben estar en buenas condiciones: no en el papel térmico, papel químico, sin tachones o enmendaduras.
- El documento de ubicación deberá contener al menos un dato completo e invariable de la dirección. Este dato deberá corresponder a cualquiera de los siguientes casilleros: parroquia, calle, intersección, barrio, sector, recinto, ciudadela, edificio. Este dato debe registrarse siempre en el sistema de RUC. El resto de información puede ser modificada de acuerdo a la información que proporcione el contribuyente, siendo obligatorio escribir con letra clara y legible la dirección completa en el mismo documento de ubicación, junto con la firma de aceptación del contribuyente.
- Si el RUC no ha sido actualizado hasta el 01-01-2004, el contribuyente deberá presentar los requisitos correspondientes a una inscripción.
- Para actualización del RUC de personas naturales se debe presentar únicamente el documento que sustente el cambio que va a realizar, de acuerdo a los documentos admitidos según la tabla de requisitos específicos de persona natural o las contenidas en la presente tabla.

ANEXO 9

Quito, 1 de Agosto de 2014

Señora

Analista Fiscal

Ciudad

Estimada Sandra:

Nos permitimos poner a su consideración nuestra propuesta de servicios profesionales de "certificación de gastos del exterior en aplicación a los convenios para evitar la doble tributación" para [REDACTED] por el ejercicio fiscal 2103.

[REDACTED] es una Firma ecuatoriana de Contadores Públicos Independientes, constituida legalmente en abril de 1982, con RNAE [REDACTED]. Nuestra firma está integrada por un grupo de profesionales con vasta experiencia en diferentes áreas financieras e impositivas, lo que nos permite brindarle un servicio de alta calidad.

Somos miembros por el [REDACTED] una alianza mundial de firmas auditoras independientes, asesores impositivos y consultores de empresas con sede en [REDACTED] la cual cuenta con 286 oficinas en 82 países. Esto nos permite extender nuestros servicios a clientes, a cualquier país de Europa, Asia, África, Australia y América.

Queremos agradecerle en nombre de la Firma, la oportunidad manifestada para la presentación de esta propuesta de servicios profesionales y asegurarle que pondremos en este trabajo todo nuestro cuidado, conocimientos técnicos y entrega profesional.

Muy atentamente,


[REDACTED]

SOCIO - GERENTE GENERAL

BASE LEGAL

Para sustento de las transacciones efectuadas con el exterior en aplicación de los convenios para evitar la doble tributación, la normativa vigente es la siguiente:

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

Art. 31.- Certificación de los Auditores Independientes.- A efectos de comprobar la pertinencia del gasto, en el caso de pagos o créditos en cuenta que no constituyan ingresos gravados en el Ecuador, pagos al exterior en aplicación de convenios de doble tributación por transacciones realizadas en un mismo ejercicio fiscal y que en su conjunto superen una fracción básica desgravada de impuesto a la renta para personas naturales y en otros casos en los que de acuerdo con la Ley de Régimen Tributario Interno y este reglamento se establezca la necesidad de contar con una certificación de auditores independientes que tengan sucursales, filiales o representación en el país, dicha certificación necesariamente deberá ser realizada por los auditores independientes en el exterior, respecto a la verificación de dichos costos y gastos; pudiendo, en lo que respecta a la pertinencia del gasto, la necesidad de efectuarlo para generar el ingreso y el análisis de este último respecto a si es gravado o no con el Impuesto a la Renta, ser realizado por la sucursal, filial o representación de ese mismo auditor independiente en el país; el certificado se emitirá en idioma castellano. El informe desarrollado por el auditor independiente puede constar en dos cuerpos, uno por el auditor con sede en el exterior, y otro por el auditor con sede en el Ecuador.

Las certificaciones de los auditores independientes en el exterior deberán contener al menos lo siguiente:

1. Detalle del beneficiario del pago y del reembolso si aplica;
2. Fecha del pago o crédito en cuenta. En caso de reembolso se incluirá en el detalle la fecha de la realización de los pagos por concepto de costos y gastos efectuados objeto del reembolso;
3. Cuantía del gasto y reembolso si aplica;
4. Descripción uno a uno de los costos y gastos realizados, incluso para el caso del reembolso;
5. En el caso de gastos indirectos asignados desde el exterior, se incluirá el método de asignación utilizado y el análisis de los procedimientos previamente convenidos;
6. Confirmación de que la revisión efectuada por los auditores externos, fue por la totalidad de los gastos pagados o reembolsados y no fue realizada bajo ningún método de muestreo; y,
7. Autenticación del cónsul ecuatoriano más cercano al lugar de su emisión; esta autenticación no será necesaria para los pagos realizados al exterior por entidades y empresas públicas.

Así mismo, la parte de la certificación de los auditores independientes en el país deberá contener al menos lo siguiente:

1. Nombre y número de RUC de quien realizó el pago.

2. Análisis de la pertinencia del gasto para el desarrollo de la actividad económica en el Ecuador o en el exterior, y la descripción del ingreso para el cual fue efectuado.
3. Calificación del ingreso que remesa la compañía al exterior conforme al convenio de doble tributación en caso de que aplique; y verificación de que quien recibe el pago es el beneficiario efectivo.
4. Justificación de la razón por la cual no sería un ingreso gravado en Ecuador, en el caso que aplique.

Art. 134.- Retenciones en casos de convenios para evitar la doble tributación.- Para que puedan acogerse a los diferentes porcentajes de retención fijados en los convenios internacionales firmados por el país, con el fin de evitar la doble imposición internacional, los contribuyentes deberán acreditar su residencia fiscal con el respectivo certificado emitido para el efecto por la autoridad competente del otro país, con la traducción al castellano, de ser el caso, y autenticada ante el respectivo Cónsul ecuatoriano. Dicho certificado deberá ser actualizado cada seis meses sin perjuicio del intercambio de información contenida en las respectivas cláusulas del convenio.

ALCANCE DEL SERVICIO

Nuestro trabajo y el de las firmas [REDACTED] será efectuado de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría aplicable a trabajos con procedimientos convenidos y así será indicado en cada informe.

En Ecuador hemos convenido en realizar los siguientes procedimientos e informarles los resultados de hechos, resultantes de nuestro trabajo:

1. Análisis de la pertinencia de los pagos y cargos efectuados a Sociedades del exterior en España y Brasil, para el desarrollo de la actividad económica de [REDACTED] y [REDACTED] en el Ecuador y descripción del ingreso para el cual fue efectuado.
2. Calificación de los pagos y cargos efectuados a proveedores del exterior en España y Brasil, conforme al convenio de doble tributación y justificación de la razón por la cual no es ingreso gravado en Ecuador.
3. Verificación de quien recibe el pago en España y Brasil, son los beneficiarios efectivos.

En el exterior se ha convenido realizar los siguientes procedimientos e informarles los resultados de hechos, resultantes del trabajo:

1. Verificación, de que los registros contables, contratos, facturas y movimientos bancarios de las Sociedades en España y Brasil, contienen la información que figura representada en los anexos presentados por [REDACTED] y [REDACTED]
2. Certificado, que abarque la verificación de que todos los gastos identificados en Ecuador suponen ingresos/utilidades tributables para las Sociedades en España y Brasil, y que no representa una comprobación aleatoria.

Los procedimientos que realizaremos no constituirán una auditoría o examinación de los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría y, por consiguiente, no se expresará ninguna opinión sobre los estados financieros de las Sociedades en España y Brasil, tomados en conjunto.

Esperamos toda la cooperación de su personal y el de las sociedades en España y Brasil, y confiamos en que podrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información solicitada en conexión con nuestro trabajo.

HONORARIOS

Los honorarios por el trabajo descrito, correspondiente al periodo fiscal 2013 se detallan a continuación:

ESPANA	
Total 8 Certificados	21,500
Gastos relacionados	1,600
	23,100

BRASIL	
Total 1 Certificado	3,500
Gastos relacionados	500
	4,000

ECUADOR	
Total 9 Certificados	25,000
Gastos relacionados	1,500
	26,500

SUBTOTAL	53,600
IVA	6,432
TOTAL	60,032

El honorario de US\$ 53,600 más IVA corresponde a la certificación de gastos del periodo fiscal 2013 será facturado por [REDACTED] quien será el contratista directo de [REDACTED]

La forma de pago será la siguiente:

50% a la firma del contrato.

50% contra entrega de los certificados

El detalle de la conformación de los honorarios propuestos, se presenta en el siguiente cuadro:

